Die Besteuerung der deutschen Konsumgenossenschaften

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde
genehmigt
von der Philosophischen Fakultät der Friedrich-Wilhelms-Universität zu Berlin

Von

Gerhard Lohmeier
Dipl.-Volkswirt aus Berlin

Tag der mündlichen Prüfung: 24. Juni 1933
Tag der Promotion: 20. Oktober 1933

Jena 1933

G. Neuenhahn, Universitäts-Buchdruckerei, G.m.b.H., Jena

52

Referent: Prof. Dr. August Müller
Korreferent: Prof. Dr. Ludwig Bernhard

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einleitung: Die Entwicklung bis 1914 5

Hauptteil:

Teil I: Die Herausbildung einer neuen Steuertheorie 13

1. Abschnitt: Die Verreichlichung der Steuergesetze in der Kriegs- und Nachkriegszeit und die konsumgenossenschaftliche Steuerpflicht 13

2. Abschnitt: Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes 14

1. Kapitel: Die Reichssteuern 14

§ 1. Die Körperschaftssteuern 14

§ 2. Die Kapitalertragssteuern 23

§ 3. Die Vermögens- und Aufbringungssteuern 28

§ 4. Die allgemeine Umsatzsteuer 30

§ 5. Die Sonderumsatzsteuer 35

2. Kapitel: Die Gewerbesteuern 40

Teil II: Die Bedeutung der Konsumvereinsnovelle vom 26. Juni 1922 . 44

Teil III: Das Verhältnis von Konsumgenossenschaften und Einzelhandel nach der Statistik 46

Schluß: Finanzpolitische Würdigung der Urteile des Reichsfinanzhofes . . . 49

Literaturverzeichnis und Abkürzungen.

Einleitung.

Die Entwicklung bis 1914.

Die Konsumgenossenschaften haben ihre erste Blütezeit in den sechziger und Anfang der siebziger Jahre erlebt. Träger der Konsumvereinsbewegung waren im Beginn nicht die Arbeiter, sondern „das lebenskräftige, wirtschaftlich und politisch fortschrittliche deutsche Bürgertum“ [1]). Ideellen Einfluß übten Persönlichkeiten wie Huber, Eugen Richter, Friedrich Lange, Franz Duncker, M. Hirsch und Schulze-Delitzsch aus [2]). Auf steuerlichem Gebiete waren die Vorgänge in dieser Periode wenig kompliziert. Sie können daher knapp geschildert werden. Statt in kleinen Mengen einzukaufen, haben die Gründer und Nutznießer sich der Organisation der Konsumvereine bedient, um durch Einkauf en gros billiger Waren zu beziehen. Bei den Konsumvereinen wurden dieselben Steuern erhoben wie bei den sonstigen Unternehmen. Sie hatten sogar die Rückvergütung zu versteuern. Diese Tatsache wird selbstverständlich, wenn die Besteuerung aufgefaßt wird als Korrelat zu dem Vorteil des billigeren Warenbezuges.

Die weitere Entwicklung der Konsumvereine im Staatsorganismus wird entscheidend bestimmt durch Veränderungen im sozialen und inneren Aufbau. Es handelt sich dabei um die seit den siebziger Jahren einsetzende gewaltige Industrialisierung. Diese hatte eine Umschichtung der im Erwerbsleben Tätigen zur Folge. Insbesondere haben diese strukturellen Wandlungen das gegenseitige Verhältnis von Konsumvereinen und Händlern beeinflußt. Im Laufe der Entwicklung sind die selbständig gebliebenen Handwerker auch gleichzeitig zu Händlern geworden, weil sie meist von dem Verkauf der von ihnen hergestellten Produkte lebten. Besonders eine Gruppe von Händlern, die Lebensmittel vertrieb, daher am meisten in Konkurrenz mit den Konsumvereinen stand, geriet in Gegensatz zu den-

---

1) S. 7/8 des Jahrbuchs des Zentralverbandes deutscher Konsumvereine (1903) und im folgenden ebenda Jahrg. 1903 S. 8—45. — Theodor Cassau, Die Konsumvereinsbewegung in Deutschland, Schriften des Vereins für Sozialpolitik Bd. 150 Teil 4, München und Leipzig 1924.

2) V. Totomianz, Die Konsumentenorganisation, 3. Aufl. Berlin 1929, S. 155/56.

selben. Der Widerstand der Einzelhandelskreise richtete sich in der Hauptsache gegen die gesetzlich festgelegten Steuerfreiheiten, die die Konsumgenossenschaften in der nun einsetzenden zweiten Periode ihrer Entwicklung zugebilligt erhalten haben.

In dieser Zeit entwickelten sich aus einer Beurteilung der konsumgenossenschaftlichen Betriebsform und vor allem aus einer Wertung der sozialen Bedeutung dieser Organisation durch die Finanzgerichte die eben erwähnten Steuerfreiheiten. Den Abschluß, sowie den Markstein und die Sanktionierung der steuerlichen Vergünstigungen bildet das Urteil des Reichsgerichtes [3]) vom 4. Oktober 1881. Mit dieser Entscheidung und der Herausbildung einer besonderen konsumgenossenschaftlichen Steuertheorie wollen wir uns jetzt im einzelnen befassen. Dazu ist nötig, daß wir die einzelnen Steuergesetze durchgehen, die Steuerprivilegien enthalten.

In Betracht kommen das Einkommen-, Vermögen- und Gewerbesteuergesetz. Wenn wir mit dem Gewerbesteuergesetz beginnen, so ist dazu zu sagen, daß nach der herrschenden Meinung — in diesem Falle die Meinung der Steuergerichte — eine Gewerbebesteuerung nicht in Frage kommen konnte, weil die Konsumgenossenschaften ihrem Ziele nach gar nicht auf Gewinn bedacht waren.

Nur diejenigen Betriebe fielen nach der Begriffsbildung des Gesetzes unter die Steuerpflicht, die ihrem Wirtschaftsziele nach von Gewinnstreben erfüllt waren. Die Konsumgenossenschaften beteiligten sich aber nicht an der „kapitalistischen Verkehrswirtschaft" in dem Sinne, daß ihrer Ideologie eine Erwerbsabsicht entspräche.

Eine Einkommensbesteuerung konnte nur in der Form möglich sein, daß der Reinertrag besteuert wurde. Der Gesetzgeber sah aber davon ab. Er ging dabei von der Erwägung aus, daß die sogenannte Rückvergütung — hier zu verstehen als der bilanzmäßig ausgewiesene Reinertrag nach Abzug der Unkosten — in die Hand des Verbrauchers zurückgelangte als Teil seines Einkommens, das er bereits schon versteuert hatte. Eine doppelte Besteuerung sollte also vermieden werden. Für die Vermögensbesteuerung ergibt sich daraus, daß eine Besteuerung der Konsumgenossenschaften insoweit nicht angängig war, als man zu den abzugsfähigen Schulden die gesamte Rückvergütung rechnete.

Soweit hierin eine Steuertheorie zum Ausdruck kommt, hat sie das Reichsgericht in seiner schon erwähnten Entscheidung vom 4. Oktober 1881 wie folgt formuliert:

„Begriffsmäßig ist jeder Handel auf Erwerb gerichtet, dieser ist der Zweck des Handels: Den Konsumentenvereinen als solchen liegt

---

3) Der Reichsfinanzhof bestand damals noch nicht.

dieser Zweck fern. Ihre Tätigkeit bezweckt lediglich eine Verminderung der wirtschaftlichen Ausgaben ihrer Mitglieder, in denen die Waren im großen eingekauft und im einzelnen wieder mit einem Preisaufschlag an die Vereinsmitglieder verkauft werden, welcher zur Deckung der Verwaltungskosten und zufälligen Verluste bestimmt ist, und soweit er hierfür nicht verwendet zu werden braucht, wieder als Dividende an die Mitglieder zurückfällt. Auch diese Dividende ist rechtlich nicht als ein aus dem Handel fließender Erwerb zu betrachten, vielmehr er nur als eine Zurückzahlung des von den einzelnen Mitgliedern in Gestalt des Preisaufschlages zuviel bezahlten Beitrages zu den Geschäftsunkosten."

Die derart von dem Reichsgericht zusammengefaßten Argumente vermitteln die wirtschaftlich günstigste Vorstellung von der Wirkungsweise, dem Wesen und Zweck der Konsumgenossenschaften. Die daraus abgeleitete Theorie von der Steuerfreiheit der Konsumgenossenschaften ist zugleich die weitgehendste Deklaration der Befreiung von steuerlichen Lasten, die in den vom Reichsgericht hervorgehobenen organisatorischen Vorteilen der Konsumgenossenschaften das Korrelat für die Privilegierung sieht.

Diese Gedankengänge haben bereits vor dem Kriege eine beachtliche Abschwächung in der steuerlichen Praxis gefunden. Zu denken ist dabei an die schon 1891 erfolgte Unterwerfung der Konsumvereine unter die Gewerbe- und Einkommensteuerpflicht.

Auf der anderen Seite ist bei der Abfassung des Urteils die Einschätzung der in den Konsumgenossenschaften organisierten Verbraucherschichten entscheidend gewesen. Von der Bewertung des sozialen Faktors hängt sogar der Bestand des Urteils überhaupt ab. Wie ist das zu erklären?

Wenn auch im Anfang der achtziger Jahre die Arbeitermassen sich der Konsumvereinsbewegung noch nicht angeschlossen hatten, so war damals die Konsumgenossenschaft die Einkaufsstelle minderbemittelter Verbraucherschichten. Deshalb kamen die Steuergerichte zu der „liberalen Auffassung", die Konsumgenossenschaften als Läden des „kleinen Mannes" nach dem Grundsatz „minima non curat praetor" zu behandeln. So verstanden hielten die Steuergerichte, an ihrer Spitze das Reichsgericht, die Steuerfreiheit für gerecht.

Diese liberalen Ideen wurden in der Folge bis weit in das erste Jahrzehnt des zwanzigsten Jahrhunderts bewahrt[4]), ohne jedoch einen neuen Aufschwung zu bringen. Wie ist es nun zu erklären, daß die liberale Rechtsprechung keine Förderung mehr fand?

4) Vgl. dazu die Entscheidungen des Oberlandesgerichts Jena vom 19. März 1895, des preußischen Kammergerichts vom 17. Dezember 1900 und des OVG. vom 24. April 1906.

Zur Beantwortung dieser Frage müssen wir bei der Genossenschaftsgeschichte der achtziger Jahre des vorigen Jahrhunderts beginnen, als erstmalig die Arbeiter Konsumgenossenschaften errichteten. Die Entwicklung endete damit, daß die Konsumgenossenschaften als immer bedeutsamerer Faktor im Genossenschaftsleben erkannt wurden. Das war nur möglich durch Aufnahme der Arbeiter in die Konsumgenossenschaftsbewegung.

Die Statistik vermittelt hierüber folgendes Bild. Im „Allgemeinen Verband der deutschen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften", in dem die Konsumgenossenschaften zunächst zusammengeschlossen waren, wuchs die Zahl der Konsumvereine von 1892 bis 1902 von 302 Vereinen mit 229 126 Mitgliedern auf 638 Vereine mit 630 785 Mitgliedern. Außerdem waren diesem Verband auch Kredit-, Bau- und Handwerkergenossenschaften angeschlossen. Die maßgebende Gruppe bildeten die Kreditgenossenschaften, die auch die Leitung des Verbandes inne hatten. Dagegen war deren Mitgliederzuwachs gleich Null. Von 1892 bis 1902 fiel die Zahl der Kreditgenossenschaften von 1076 auf 904 zurück, dagegen stieg die Mitgliederzahl von 514 524 auf 526 874. Nach dieser Entwicklung durften die Konsumgenossenschaften erwarten, daß ihnen auf Grund ihres immer stärkeren Wachstums die Verbandsführung und damit die Bestimmung der Verbandspolitik zufallen würde. Weithin beachtete Vorgänge führten aber zu ganz anderem Ergebnis.

Im Frühjahr 1900 beschloß der Verband sächsischer Genossenschaftenten „Vorwärts", dem Allgemeinen Verband beizutreten. Damit wäre eine einheitliche Organisation innerhalb dieses Verbandes erreicht gewesen.

Dieses Bedürfnis nach einheitlicher Verbandsorganisation wurde hervorgerufen durch die drohende Besteuerung der Konsumvereine im preußischen Warenhaussteuergesetz. Das Gesetz hatte den Zweck, neben den Warenhäusern auch Konsumvereine einer erhöhten Umsatzsteuer zu unterwerfen. Aus der geschichtlichen Entwicklung [5]) läßt sich erkennen, daß Hauptzweck der Besteuerung nicht die stärkere steuerliche Belastung der Großbetriebe in der Konsumvereinsbewegung war. Vielmehr wollte man die Konsumvereine, die über das „reine Lebensmittelgeschäft" hinausgingen, generell schärfer als den Einzelhandel zur Steuerpflicht herangezogen sehen.

Auf der Tagung des Allgemeinen Verbandes in Hannover (am 7. und 8. September 1900) lehnte die Vollversammlung der Ge-

5) Johannes Wernicke, Die Sonderumsatzsteuer im Lichte der Gewerbefreiheit und Gewerbeordnung sowie der allgemeinen Rechts- und Steuerprinzipien, Berlin 1902; ferner: Zur Umsatzsteuerfrage in Sachsen, Bericht der sächsischen Konsumvereine, Produkten- und Warenverteilungsvereine, Leipzig 1900.

nossenschaftsvertreter die bedingungslose Aufnahme der sächsischen Vereine ab. Sie sollten vorher einen Revers unterschreiben, der in seinem entscheidenden Teile verbot, die genossenschaftliche Organisation des Allgemeinen Verbandes zur Verfolgung politischer Zwecke zu gebrauchen.

Obgleich die Konsumgenossenschaften es ablehnten, mit irgendeiner politischen Richtung identifiziert zu werden, blieben sie dennoch dem Verbande angeschlossen. Ein Beweis für den Willen, eine Auseinandersetzung zu vermeiden.

Als aber auf dem Allgemeinen Genossenschaftstag zu Kreuznach vom 2. bis 5. September 1902 die süddeutschen Konsumvereine den Mannheimer Verein angliedern wollten, wurden durch Beschluß des Allgemeinen Verbandes 98 Genossenschaften „ausgeschlossen". Die „Kreuznacher Gewaltstat" hatte zur Folge, daß die Ausgeschlossenen und viele andere Konsumgenossenschaften 1903 den „Zentralverband deutscher Konsumvereine" gründeten.

Die so zum Verständnis der steuerpolitischen Ereignisse herangezogenen Vorgänge lenkten die Aufmerksamkeit der Regierung auf sich. Hatte man ehedem die sozialpolitische Wirkung der Konsumvereine anerkannt und hervorgehoben, indem man sie förderte, so fürchtete man jetzt politische Gefahren von den in den Konsumgenossenschaften organisierten Verbraucherschichten der Arbeiter. Es folgten Steuervorschläge, von denen die „Deutsche Wirtschaftszeitung" behauptete, daß sie die Absicht erkennen ließen, „die Besteuerung über ihre Bestimmung und Aufgabe gleichmäßiger Erfassung der Leistungsfähigkeit hinaus in den Dienst wirtschaftspolitischer Zwecke zu stellen" [6]).

Ein Beispiel hierfür bietet der Entwurf des preußischen Gesellschaftssteuergesetzes vom Jahre 1908, durch welchen sogar Konsumvereine in den Kreis der Steuerpflichtigen gezogen wurden, die sich auf Geschäfte mit Mitgliedern beschränkten. Die Durchführung solcher Pläne mußte aber schon bei vorhergehender theoretischer Prüfung obsolet erscheinen. Professor Oertmann, Erlangen [7]), führt in einem Gutachten aus, daß die Konsumvereine sich der Steuer sehr bald entziehen könnten, weil „nicht der Umsatz, sondern nur das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftsbetriebes getroffen werden soll".

Damit ist gesagt, daß es sich im Kern darum handelte, die Rückvergütung, die den Erfolg genossenschaftlicher Betätigung ausmachte, stärker steuerlich zu erfassen. Um sich einer solchen Wirkung zu ent-

---

6) Deutsche Wirtschaftszeitung Jahrg. 1910 Nr. 7.

7) Paul Oertmann, Konsumvereine und pr. Gesellschaftssteuer, Gutachten, erstattet dem Zentralverbande deutscher Konsumvereine.

ziehen, brauchten die Konsumgenossenschaften vom Rückvergütungssystem nur überzugehen zum System des Nettoverkaufs. Letzteres ist dadurch charakterisiert, daß der Preis der Waren beim Verkauf an die Mitglieder gleich um so viel niedriger angesetzt wird, als die Einrechnung der Unkosten dies ermöglicht. Das „belgische System", wie man es auch nennen könnte, weil diese Art des Verkaufs in vielen belgischen Konsumvereinen üblich ist, muß allerdings bei der Abwägung mit dem sog. Rochdaler System unvorteilhaft erscheinen. Eine genaue Berechnung der Unkosten wird nicht möglich sein. Ein Beweis dafür, daß beide Systeme sich technisch, nicht volkswirtschaftlich unterscheiden. Professor Oertmann führt in seinem Gutachten folgende Nachteile der Steuer an, die hier nur summarisch und ohne Prüfung ihrer Richtigkeit wiedergegeben werden sollen.

1. Die Konsumenten werden geschädigt, weil infolge der steuerlichen Belastung den Konsumvereinen die Möglichkeit genommen wurde, preissenkend und damit auch gegen die Preiskartelle und die Kartellierung schlechthin zu wirken.
2. Die Förderung der Kaufkraft, die bei den Konsumvereinen durch den verbilligten Warenbezug erreicht wird, kommt der Wirtschaft im allgemeinen zugute.
3. Die Konsumvereine sind geeignet, die Kapitalbildung zu fördern, denn sie verkaufen nur gegen Barzahlung.

Dagegen hält Oertmann aus zweifachem Grunde die Gewerbebesteuerung der Konsumvereine für gerechtfertigt, weil

a) „die gleichen Bedingungen des Wettbewerbs angetastet würden, die auch der Kleingewerbestand für sich beanspruchen kann",
b) „der gewerbliche Charakter durchaus nicht immer mit Gewinnabsicht zusammenfällt".

Diese Meinung, die Oertmann über die Gewerbebesteuerung in seinem Gutachten zum Ausdruck gebracht hat, ist deshalb in dieser Arbeit festgehalten worden, weil Gedankengänge dieser Art sich in der Nachkriegszeit in steigendem Maße durchgesetzt haben und so die Steuertheorie des Reichsgerichts durch eine Art neuer Steuertheorie ersetzt haben.

Wenn die Konsumgenossenschaften die Gesellschaftssteuer durch Einführung eines neuen Systems der Abrechnung mit ihren Mitgliedern jederzeit unwirksam machten konnten, so ist ein ähnlicher Vorgang auf dem Gebiete der Einkommensbesteuerung sogar praktisch geworden. Als die Konsumvereine dazu übergingen, aus Gründen, die hier nicht zur Erörterung gelangen können, einen großen Teil des Reinertrages nicht zur Ausschüttung an die Mitglieder zu bringen, da wurde bei der Gewerbesteuer die sog. Rückvergütung

nur noch insoweit für abzugsfähig erklärt, als diese als sog. „fester Rabatt" den Mitgliedern zugesichert war. Der „feste Rabatt" wurde als Verpflichtung des Vereins behandelt, und nur die übrigbleibende „Dividende" wurde besteuert. Die Steuerrechtsprechung erkannte dies an [8]).

In doppelter Hinsicht ist dieses Ergebnis der steuerlichen Entwicklung bedeutsam.

1. In einer Entscheidung des preußischen OVG. [9]) vom 28. September 1912 heißt es: „Die Zubilligung eines festen Rabattes an die Mitglieder enthält eine Minderung des Kaufpreises und bildet deshalb einen Teil der Preisfestsetzung. Diese gehört zur Führung der Geschäfte einer Genossenschaft und unterliegt deshalb, abgesehen vom Statut, nach § 43 GenG. der Beschlußfassung durch die Generalversammlung. Sie ist hierbei nicht an die Marktpreise gebunden, sondern kann auch andere Preisfestsetzungen treffen ..."

Das OVG. hat damit herausgestellt, daß es sich um eine Frage der Preisfestsetzung handelt. Im Urteile ist auch erstmalig, soweit sich übersehen läßt, zum Ausdruck gebracht, in wieweit gehendem Maße die Einführung des festen Rabattes das finanzielle Geschäftsergebnis der Genossenschaft beeinflußt.

2. In bezug auf die Einengung der Steuerfreiheit durch die Einkommensbesteuerung ist dieses Ergebnis der Rechtsprechung von schwerwiegenderer Bedeutung, als die eben getroffenen Feststellungen. Die Steuertheorie, wie sie vom Reichsgericht geschaffen wurde, erleidet eine weitere Abschwächung (vgl. S. 7 o. der Arbeit). Steuerfreiheit bleibt nur für den „festen Rabatt" weiterbestehen.

Als etwa um das Jahr 1906 die Auseinandersetzungen von Staat und Konsumgenossenschaften auf steuerpolitischem Gebiet beendet waren, ergab sich, daß diese durch mancherlei Steuern belastet waren [10]).

Diese Belastung vertrug sich durchaus nicht mehr mit den ein Vierteljahrhundert vorher aufgestellten Besteuerungsprinzipien, die den Konsumgenossenschaften weitgehende Steuerfreiheiten für die Zukunft zu sichern schienen [11]).

---

8) Vgl. Maier, KR. Jahrg. 1912 S. 51, 603 u. 698; Jahrg. 1913 S. 24 u. 554.

9) Entscheidung des preußischen OVG. Bd. XVI S. 274.

10) Reinhold Riehn, Die Belastung der Konsumvereine durch Steuern aller Art, Hamburg 1908.

11) Zu Vorstehendem wurden noch benutzt:
Reinhold Riehn, Das Konsumvereinswesen in Deutschland, Münchener volks-

Ob und welche neue Steuertheorie sich in der Nachkriegszeit herausgebildet hat, soll in den folgenden Blättern zur Erörterung gelangen.

---

wirtschaftliche Studien 51, herausgegeben von Brentano und Lotz, München und Stuttgart 1902.

August Müller, Die Abwehrbewegung der Konsumvereine des Zentralverbandes gegen die preußische Gesellschaftssteuer, Hamburg 1909.

Prof. Staudinger und Dr. Riehn, Denkschrift über Bedeutung und Besteuerung der Konsumgenossenschaften.

Hauptteil.

Teil I.

Die Herausbildung einer neuen Steuertheorie.

1. Abschnitt.

Die Verreichlichung der Steuergesetze in der Kriegs- und Nachkriegszeit und die konsumgenossenschaftliche Steuerpflicht.

Die Finanzlage des Reiches nötigte im Kriege und in der Nachkriegszeit, nach zahlreichen neuen Steuerquellen zu suchen oder die vorhandenen Steuergesetze auszubauen. Der Finanzbedarf im Kriege wurde durch eine Reihe von Steuern, sogenannte Kriegssteuern, gedeckt. Diese verschwanden zum allergrößten Teil nach Friedensschluß. Die Aufbauarbeit, die nach der Neuordnung der Dinge zu leisten war, mußte besonders energisch auf finanziellem Gebiete betrieben werden. Die Schaffung eines neuen Steuersystems erwies sich als dringend notwendig. Der erste Versuch in dieser Richtung war die sog. Erzbergersche Steuerreform. Diese und die folgenden Reformen erwiesen sich als unzureichend. Sie konnten die Inflation nicht hindern. Als Hauptursache ist wohl heute die falsch betriebene Reparationspolitik unserer ehemaligen Kriegsgegner anerkannt. Die Reparationszahlungen machten eine gesunde Finanzpolitik des Staates unmöglich.

Die Reform des Jahres 1925 brachte eine vollkommene Aenderung des Steuersystems durch eine Reihe von Einzelgesetzen. So erwuchs auch für den Gesetzgeber die Aufgabe, die Konsumgenossenschaften neu in dieses System einzuordnen. Zweifel über die Auslegung der einzelnen Gesetzesbestimmungen waren damit zu lösen. Die Finanzgerichte hatten aber nicht die Möglichkeit, an die Tätigkeit der Steuergerichte der Vorkriegszeit anzuknüpfen, weil die tatsächlichen Verhältnisse sich grundlegend geändert haben.

Diese Aufgabe, eine neue Steuertheorie zu schaffen, fiel dem Reichsfinanzhof zu, der 1920 errichtet wurde, da das Reichsgericht infolge Ueberlastung mit anderen Sachen von der Steuerrechtsprechung entlastet werden mußte. Bevor wir uns jedoch mit den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen für die einzelnen Steuergesetze bei Konsumgenossenschaften beschäftigen, muß noch eine kurze Würdigung der steuerpolitischen Vorgänge für die eben behandelten Zeitabschnitte angeschlossen werden.

Die Steuerpolitik, wie sie wenige Jahre vor dem Kriege mit Hilfe gesetzlicher Maßnahmen durchgeführt wurde, gab man im Kriege auf. 1914 versuchten zwar die Steuerbehörden auf Grund der Reichsstempelsteuernovelle, die Gründungsakte der Konsumvereine zu besteuern. Der Reichsschatzsekretär aber erteilte Anweisung, daß diese hierin nicht einzubeziehen seien. Nach der Umwälzung im Jahre 1918 vollzog sich für die Konsumvereine ein ungeahnter Aufschwung. Derselbe erklärt sich aus Ideen, die ihren Ausdruck in Art 156 III der Reichsverfassung finden. In diesem Artikel ist der sog. Planwirtschaftsgedanke verfassungsmäßig „verankert". Dem lag die Absicht zugrunde, die bestehende Wirtschaft allmählich in eine Planwirtschaft überzuführen. Dieses sollte nicht auf dem Wege einer grundsätzlichen Neuschöpfung geschehen, sondern unter Benutzung des Vorhandenen. Da die Planwirtschaft das Konsumenteninteresse weit mehr in den Vordergrund rücken will als das kapitalistische Wirtschaftssystem, so schien die bereits bestehende Organisation der Konsumvereine dazu geeignet, planwirtschaftliche Bestrebungen in die Tat umzusetzen.

So ist es zu verstehen, daß der „demokratische Parlamentarismus" gegenüber den Konsumvereinen eine Steuerpolitik betrieb, die die Konsumgenossenschaften finanziell nicht sehr stark belastete. Das wurde auch anerkannt sowohl für die indirekten als auch für die direkten Steuern [12]). Im Jahrbuch des Zentralverbandes für 1926 wird diese Behauptung allerdings eingeschränkt auf die indirekten Steuern [13]).

Diese günstige steuerrechtliche Stellung der Konsumgenossenschaften wurde jedoch durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes stark erschüttert.

2. Abschnitt.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

1. Kapitel. Die Reichssteuern.

§ 1.

Die Körperschaftssteuer [14]).

Das Gesetz enthält zwei Bestimmungen, nach denen Konsumgenossenschaften Steuerfreiheit genießen. Die Formulierung der Para-

12) Jahrbuch des Zentralverbandes deutscher Konsumgenossenschaften 1921 I, Vorwort.

13) Jahrbuch des Zentralverbandes 1926 I, Art des Wesens der Konsumvereine und deren Berücksichtigung in der deutschen Steuergesetzgebung in der Vor- und Nachkriegszeit.

14) Vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 208) mit Novelle vom 29. Juni 1929 (RGBl. I 1923).

graphen ist klar, ihre Auslegung hat zu vielen Zweifeln Anlaß gegeben.

Einmal sind Genossenschaften nach § 4 II b, c des Gesetzes von der Körperschaftssteuer befreit, wenn

a) die dem Revisionsverband angeschlossenen Genossenschaften ihren Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränken,
b) Zentralen nur angeschlossene Mitglieder und deren Einzelmitglieder beliefern.

Zweitens ist zu prüfen, ob die Genossenschaften nach § 9 I Nr. 7 von der Körperschaftssteuer befreit sind. Steuern sind danach von solchen Körperschaften nicht zu zahlen, die nach Satzung, Stiftung oder sonstiger Verfassung ausschließlich „gemeinnützigen" oder mildtätigen Zwecken dienen.

I.

Konsumgenossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken.

Die Einteilung in Genossenschaften, die über den Mitgliederkreis hinausgehen und solchen, die sich auf den Mitgliederkreis beschränken, geht auf die Steuerpraxis der preußischen Einkommensteuergesetzgebung und des Reichsstempelgesetzes der Vorkriegszeit zurück.

Ein Hinausgehen des Geschäftsbetriebes über den Kreis der Mitglieder macht die Genossenschaft ohne weiteres steuerpflichtig.

Nun kann selbstverständlich nicht jedes einzelne Nichtmitgliedergeschäft die Genossenschaft steuerpflichtig machen. Nach dem Kriege waren die Finanzämter oft geneigt, in einer sehr weitgehenden Auslegung der Urteile des Reichsfinanzhofes die Genossenschaften zur unbeschränkten Körperschaftssteuer heranzuziehen.

Der Reichsfinanzhof [15]) berichtigte die Finanzämter dahin, daß nicht schon jeder geschäftliche Verkehr mit Nichtmitgliedern an und für sich als ein Hinausgehen über den Kreis der Mitglieder mit der Wirkung des Verlustes der Steuerfreiheit zu gelten hätte. Vielmehr liegt nach Ansicht des Reichsfinanzhofes eine Ausdehnung des Geschäftsbetriebes über den Kreis der Mitglieder nur dann vor, „wenn die Genossenschaft Geschäfte, die nach dem Gegenstande des Unternehmens mit den Mitgliedern zur Förderung von deren Wirtschaft und Erwerb abgeschlossen werden sollen, auch mit anderen Personen abschließt" [16]).

15) Urteil des RFH. vom 19. Oktober 1927 im RStBl. 1927 S. 262 Nr. 516.
16) Vgl. Rundschreiben des Reichsschatzamtes vom 11. Februar 1914 (Bl.f.GW. 1914 S. 223).

Da Zweifel über die Auslegung der Gesetzesbestimmungen und Entscheidungen des obersten deutschen Steuergerichtshofes in der Folge noch nicht behoben waren, stellte der Reichsminister der Finanzen in einem Erlaß vom 5. Oktober 1929 die wichtigsten der vom Reichsfinanzhof in Entscheidungen zu § 4 II b KörpStG. aufgestellten Grundsätze zusammen [17]).

Aus dem Ueberblick über die Rechtsprechung, den der Erlaß verschafft, ist die entscheidende Tatsache erkennbar, daß der Reichsfinanzhof sich sobald wie möglich um die Schaffung einer neuen Steuertheorie bemüht hat, die sowohl den finanzpolitischen Notwendigkeiten als auch den konsumgenossenschaftlichen Interessen Rechnung trug.

Allen Entscheidungen gemeinsam ist der außerordentlich scharfe Maßstab, den der Reichsfinanzhof für den Fall anlegt, daß der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt. Er gestattet Geschäfte mit Nichtmitgliedern nur aus zwingender Veranlassung im Interesse der Verfolgung der eigentlichen Zwecke der Genossenschaft. Damit erkennt der Reichsfinanzhof die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts nicht in vollem Umfange an. Das Oberverwaltungsgericht gestattet Nichtmitgliedern Geschäfte nur für die Fälle nicht, wo es sich um regelmäßige oder gewerbsmäßige Geschäfte handelt [18]). Nebenbei soll erreicht werden, daß Erwerbsgesellschaften, die sich der Genossenschaftsform bedienen, steuerpflichtig gemacht werden.

Der Reichsfinanzhof hat mit dieser Einengung der Steuerfreiheit nicht nur eine genaue Abgrenzung der Geschäfte, sondern auch eine extensive Interpretation des Körperschaftssteuergesetzes erstrebt. Drei Entscheidungen haben immer wieder zum Beweise dieser These gedient. Die Entscheidungen ergingen in den Jahren 1928, 1929 und 1930.

A.

In der bekannten ersten Entscheidung vom 20. Dezember 1928 werden Konsumenten- und Handelsinteressenten gegeneinander abgewogen [19]). Ausgangspunkt ist die allgemeine steuerliche Situation nach dem Kriege. Sie ist dadurch charakterisiert, daß die steuerliche Belastung aller Schichten der Bevölkerung bis an die Grenze des Unmöglichen angespannt ist. Infolgedessen besitzt die Steuer als

17) Richter a. a. O. S. 21 ff.

18) OVG. VII S. 235; XV, 305; XVII, 242; ferner Bl. f. GW. 1920 S. 251 ff. und Jahrg. 1928 S. 343 sowie RStBl. 1928 S. 166.

19) Entscheidungen des RFH. Bd. 23 S. 103 und Bl. f. GW. 1929 S. 87.

Kostenfaktor in der kaufmännischen Kalkulation heute eine ungleich höhere Bedeutung als früher. Die Steuerfreiheit der Konsumgenossenschaften ist, da sie nicht mit gleich hohen Kosten zu rechnen haben, nicht mehr aufrechtzuerhalten.

Der Konkurrenzkampf des steuerbelasteten freien Handels mit den Genossenschaften um die Kundschaft der Mitglieder muß unter gleichen Bedingungen ausgetragen werden.

Den wirtschaftlichen Bedürfnissen der Genossenschaften ist bereits durch die Anerkennung der steuerfreien Gegengeschäfte und neuerdings der notwendigen Nebengeschäfte in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Gegengeschäfte sind z. B. der Einkauf von Lebensmitteln und hauswirtschaftlichen Gegenständen; Nebengeschäfte sind beispielsweise der An- oder Verkauf von Geschäftseinrichtungsgegenständen.

Ob die finanzpolitischen Ausführungen des Reichsfinanzhofes über das Verhältnis der Konsumgenossenschaften zum Einzelhandel, insbesondere dem Lebensmitteleinzelhandel, durch Tatsachen und statistische Untersuchungen gestützt werden können, soll in Teil II und Teil III der Arbeit ausgeführt werden.

Weiter heißt es in der zweiten Hälfte der Urteilsbegründung der herangezogenen Entscheidung: „Letzten Endes liegt es auch im Interesse der Genossenschaften selbst, wenn die Rechtsprechung eine klare Linie zieht, deren Ueberschreitung mit Sicherheit die steuerlichen Nachteile erwarten läßt. Würde man die unbeschränkte Steuerpflicht davon abhängig machen, daß gelegentliche Geschäfte die Grenze des Gewerbsmäßigen nicht erreichen oder überschreiten, so würde dies eine Quelle unerquicklicher Auseinandersetzungen zwischen den Genossenschaften und Finanzämtern sein."

Ausnahmen vom Verlust der Steuerfreiheit bei Ueberschreitung der Mitgliedergeschäfte bestehen danach nicht. In zwei Fällen wird aber von der Entziehung der Steuerfreiheit dennoch abgesehen. Der Reichsfinanzhof ist in den zitierten Urteilsgründen nicht etwa von der Praxis abgewichen, sondern er hat damit hervorheben wollen, daß er einen Mißbrauch der Ausnahmeregelung nicht zulassen werde.

1. Im Einzelfalle sollen Genossenschaften, insbesondere Konsumgenossenschaften, weiterhin Steuerfreiheit genießen, wenn ein geringfügiges Geschäft vorliegt [20]). Das entspricht dem allgemeinen Besteuerungsgrundsatz, daß „Geringfügigkeiten nicht beachtet werden" [21]).

---

20) RStBl. 1927 S. 213 Nr. 422.

21) RStBl. 1929 S. 90 Nr. 147 und KR. 1931 S. 387.

2. Ein Geschäft ist ferner zulässig, wenn der Abschluß im Einzelfall aus besonderer zwingender Veranlassung im Interesse der Verfolgung der eigentlichen Zwecke der Genossenschaft geboten war[22]). Dazu gehört gelegentliche Warenabgabe, die bei Mitgliedern nicht unterzubringen sind, zur Vermeidung des Verderbs aber verkauft werden müssen.

Der Begriff „Geringfügigkeit" ist nach einem Erlaß des Reichsministers der Finanzen[23]) sehr eng auszulegen. Sie ist gegeben, wenn sie in einem Steuerabschnitt nicht mehr als 1% des in diesem Steuerabschnitt erzielten Gesamtumsatzes beträgt. Gestattet ist daher ohne steuerliche Nachteile auch der sog. Probeverkauf. Er wird aber nur dann als „geringfügig" angesehen, wenn der Käufer „ausdrücklich" erklärt, probieren zu wollen, um dann gegebenenfalls Mitglied zu werden[24]). Diese Ausnahmen entsprechen gerechter Besteuerung. Deshalb mildern sie auch nicht die ausdehnende Wirkung des Körperschaftssteuergesetzes. Die Konsumgenossenschaften sind im Gegenteil gehalten, ihr Verkaufspersonal streng zu kontrollieren, ob an Nichtmitglieder verkauft wird[25]).

Innerhalb des Komplexes von Ausnahmen bei an sich verwirkter Steuerfreiheit ist noch eine Frage kurz zu streifen. Ist bei Ausdehnung des Geschäftsbetriebes über den Kreis der Mitglieder die Warenrückvergütung zu versteuern? Das war lange Zeit bestritten, ist aber jetzt gegen die Genossenschaft entschieden[26]). Der Reichsfinanzhof nimmt wahrscheinlich an — die Motive werden nicht angegeben —, daß in der Warenrückvergütung, die an Mitglieder der Genossenschaft zur Ausschüttung gelangt, auch Gewinne enthalten sind, die aus dem Geschäftsverkehr mit den Mitgliedern entstanden sind, also schlechthin in diesen Fällen nicht von einer eigentlichen „Warenrückvergütung" die Rede sein könne. Steuerfreiheit ist aber nach wie vor gegeben, wenn die Warenrückvergütung auch an die Nichtmitglieder gezahlt wird.

Wenn der Reichsfinanzhof auf dem durch das Urteil vom 20. Dezember 1928 begangenen Wege fortschreiten wollte, so mußte die stärkere Heranziehung der Genossenschaft zur Steuerpflicht eine zusätzliche Belastung des Rückvergütungsanteils des einzelnen Mitglieds die notwendige Folge sein, weil der Kostenanteil, der auf die Steuer fiel, sich erhöhte. Dadurch wird das einzelne Konsumver-

22) RStBl. 1927 S. 262 Nr. 516; 1928 S. 166 Nr. 271; 1929 S. 277 Nr. 436 und KR. 1929 S. 187.
23) Vom 21. April 1931.
24) Bl.f.GW. 1927 S. 255.
25) RStBl. 1927 S. 262 Nr. 518.
26) Kriesen (a. a. O.) S. 156.

einsmitglied zwar ohne sein Zutun belastet, obwohl es sich der konsumgenossenschaftlichen Organisation als einer Selbsthilfeeinrichtung bedient, die ihnen durch billigeren Einkauf von Waren seine wirtschaftliche Lage erleichtern sollte. Es ist aber zu berücksichtigen, daß der Konsumverein selbst in der Lage ist, einen Verkauf an Nichtmitglieder zu verhindern, und daß dadurch eine zusätzliche steuerliche Belastung vermieden wird. Auch ist denkbar, daß das Konsumvereinsmitglied durch sein Verhalten die Heranziehung zur Körperschaftssteuerpflicht „verschuldet". Gerade unter diesen Gesichtspunkten ziehen wir die beiden Entscheidungen vom 12. Dezember 1929 und vom 4. Dezember 1930 heran.

B.

Die Entscheidung vom 12. Dezember 1929 [27]).

Eine Konsumgenossenschaft hatte einem Mitgliede, das Kaufmann ist, in eigener Bäckerei hergestellte Backware geliefert. Das Mitglied hatte die Backware in seinem Ladengeschäft gewerbsmäßig weiterverkauft. Damit hat nach Ansicht des Reichsfinanzhofes die Konsumgenossenschaft, die den gewerblichen Betrieb ihrer Mitglieder — auch unbewußt — fördert, gegen den Genossenschaftsgedanken wenigstens insoweit verstoßen, als sich dieser in den Konsumgenossenschaften verkörpert. „Es würde", heißt es, „eine äußerliche Auffassung sein, wenn man den § 4 II b KörpStG. dahin auslegen wollte, daß einer Genossenschaft alle Geschäfte — mögen sie sein, wie sie wollen — erlaubt wären, falls nur die Geschäfte mit Nichtmitgliedern abgeschlossen würden."

Es sollen danach nur Genossenschaften steuerbegünstigt werden, die auch in der Art ihrer Betätigung dem Genossenschaftsgedanken nachleben. Genossenschaften im weiteren Sinne, d. h. solche Genossenschaften, die nicht nach dem Gesetz über die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften Rechtsfähigkeit erlangt haben oder sie nicht als Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Grund der früheren Landesgesetze nach Art. 164 ff. des EG. BGB. bestehen geblieben sind, werden von der Steuervergünstigung ausgeschlossen. Nichteingetragene Genossenschaften, die vorstehende Bedingungen, aber nicht den Genossenschaftsbegriff des Genossenschaftsgesetzes erfüllen, werden demnach der Vergünstigung aus § 4 II b KörpStG. teilhaftig [28]). Der Reichsfinanzhof entscheidet also nicht nach formalen Gesichts-

27) Vgl. auch K. H. Maier, KR. 1930 S. 577.
28) Vgl. Urteil des Reichsfinanzhofes vom 28. Mai 1931 — IA 35/31.

punkten, sondern wird damit wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Erfordernissen gerecht.

Handelt es sich auch im Urteil vom 12. Dezember 1929 um eine Produktivgenossenschaft, so gilt doch die wirtschaftliche Denkweise des obersten Steuergerichtshofes gleichermaßen für Konsumgenossenschaften.

Das im § 153 I GenG. ausgesprochene Verbot der gewerbsmäßigen Weiterveräußerung von Waren richtet sich zwar nicht gegen die Genossenschaft, sondern gegen deren Mitglieder. Die Genossenschaft muß aber, wie wir oben festgestellt haben, ihre Mitglieder anhalten, daß diese nicht etwa ihrerseits die vom Gesetz an einen bestimmten Tatbestand geknüpfte Steuerpflicht herbeiführen.

Konsumgenossenschaften sind nach der Definition in § 1 I Nr. 5 GenG. Vereine zum gemeinschaftlichen Einkauf von Waren. Das widerspricht anscheinend dem Urteil. In Wahrheit sind Konsumgenossenschaften aber nur berechtigt für ihre Mitglieder einzukaufen, die ihrerseits keinen Handel mit den von Konsumvereinen bezogenen Waren treiben dürfen.

Wir haben bisher nicht erwähnt, daß die Konsumgenossenschaften Elemente einer Erwerbsgenossenschaft enthalten können. Sie weisen dabei auf § 153 II Nr. 1 GenG. hin. Es ist daher zu prüfen, ob es nicht einer gerechteren Besteuerung entspricht, Nichtmitgliedergeschäfte, wie im vorliegenden Falle, weiterhin steuerfrei zu lassen.

Eine befriedigende Lösung kann m. E. nur gefunden werden, wenn folgende Ueberlegung angestellt wird. Nicht alle Arten von Genossenschaften enthalten begrifflich die Erwerbselemente in gleich starkem Maße. Die landwirtschaftlichen Genossenschaften etwa sind ihrem Wesen nach überhaupt dazu bestimmt, den Erwerb ihrer Mitglieder zu fördern. In diesem Sinne sind sie so „kapitalistisch" eingestellt, wie es mit dem Genossenschaftsgedanken noch verträglich ist. Demgegenüber stellen die Konsumgenossenschaften einen ganz anderen Typ der Genossenschaftsform dar. Letztere lehnen es ab, in die Sphäre der Erwerbswirtschaft einzudringen. Die konsumgenossenschaftliche Ideologie stellt in dieser Beziehung hohe Anforderungen. Soweit Elemente einer Erwerbsgenossenschaft aufgenommen werden müssen, spielen sie in der Ideologie eine untergeordnete Rolle. Solange schließlich diese Ideologie gilt, muß auch der Umfang der Steuerfreiheit danach bestimmt werden. Aehnliche Gedankengänge scheinen die Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 28. Januar 1932 [29]) beeinflußt zu haben.

Demnach sind Warenlieferungen an bestimmte im Genossenschaftsregister eingetragene Mitglieder nach § 153 II GenG. nicht statthaft.

29) Weißenfeld, Körperschaftssteuergesetz und Konsumgenossenschaften, in KR. 1932 S. 105.

C.

Die Entscheidung vom 4. September 1930[30]).

Ein Verein war Mitglied einer Konsumgenossenschaft. Diese lieferte Kohlen an die Mitglieder des Vereins, die nicht alle Genossen der Konsumgenossenschaft waren. Die Genossenschaft wurde für steuerpflichtig erklärt. Der Begründung des Urteils entnehmen wir folgendes: War die Genossenschaft der Meinung, daß die Vereinsmitglieder den Rabatt erhielten, dann dürften sie nicht liefern, weil sie nur die Wirtschaft ihrer Genossen, nicht die Wirtschaft von Außenstehenden fördern soll. War die Genossenschaft der Meinung, daß der ihr als Mitglied angehörende Verein Nutznießer des Rabatts war, dann dürfte sie nicht liefern, weil der Verein die Kohlen nicht mit Gewinn weitergeben dürfte. Nun hatte aber die Genossenschaft auch an erwerbslose Mitglieder des Vereins geliefert, um diesen durch billigeren Bezug zu helfen. Der Gerichtshof urteilte jedoch, daß der Gedanke einer beachtlichen Mitwirkung an der Belieferung der Nichtmitglieder die Entscheidung nicht zu beeinflussen vermochte. Er fährt wörtlich fort: „Ein derartiger Gedanke kann, ‚um einen Formalismus zu vermeiden', am Platze sein, bei anderen Arten von Genossenschaften. Bei Konsumgenossenschaften, die in stetem Wettbewerb um den Kunden mit den freien Kaufleuten stehen, muß der Gedanke rein erhalten bleiben, daß die Konsumgenossenschaften lediglich — unter Ausschaltung des entbehrlichen Zwischenhandels — die ‚häusliche' Wirtschaft ihrer Mitglieder erleichtern sollen. Ob unter diesem Gesichtspunkte auch die Kohlenlieferungen an die Erwerbslosen zum mindesten insoweit, als die Erwerbslosen als Käufer der Kohlen (mit städtischem Zuschuß) auftraten, als eine Ueberschreitung des den Konsumvereinen gesteckten Aufgabenkreises anzusehen ist, kann unerörtert bleiben, da sich die Anwendung der Steuerbefreiung aus § 4 II KörpStG. schon wegen der Lieferungen an die Mitglieder des Vereins, der beliefert wurde, verbietet."

Hiergegen[31]) ist einzuwenden. Der Konsumverein konnte die Steuervergünstigung nur dann verlieren, wenn ein Moment hinzukam, das ihm den Charakter einer Erwerbsgesellschaft, d. h. einer mit Gewinnerzielungsabsicht arbeitenden Gesellschaft, verlieh. Dieses Moment findet der Reichsgerichtshof in der Belieferung des privaten Vereins, in dem sog. genossenschaftsfremden Geschäft. Da der Konsumverein dem privaten Verein jedoch mindestens die gleichen Rück-

30) RStBl. 1930 S. 712 ff.

31) Vgl. Gustav Petersen, KR. 1931 S. 26 ff.

vergütungen gewährt hatte, wie allen anderen Mitgliedern, hat er auch nichts an dem privaten Verein verdient. Er mußte also, wenn er an das Nichtmitglied Rückvergütung zahlte, Steuerfreiheit weiterhin genießen. Der Reichsfinanzhof hat auch in den folgenden Jahren, wie wir S. 18 der Arbeit ausgeführt haben, diesen Standpunkt insoweit aufgegeben.

II.

Mitgliedschaft von Gemeinden.

Es war lange Zeit eine Streitfrage, wieweit einer Konsumgenossenschaft als Mitglied angeschlossene Gemeinden von der ersteren Waren empfangen und weitergeben kann, ohne daß die Konsumgenossenschaft die Steuerbegünstigung verliert. Es handelt sich darum, festzustellen, was unter dem Begriff der „Erleichterung der häuslichen Wirtschaft einer Gemeinde" zu verstehen ist. Nach einem Urteil vom 28. Januar 1932[32]) darf eine Konsumgenossenschaft lediglich Bedarfsgegenstände für die allerengste Verwaltung, z. B. Kohlen, Reinigungsmittel, Tinte, Papier für Büros abgeben. Darüber hinaus verliert die Konsumgenossenschaft die im VStG. vorgesehene Steuerbegünstigung. Diese Anschauung berücksichtigt, daß Aufgabe der Konsumgenossenschaften ist: der Ablaß der Waren im Kleinen. Worauf es hier ankommt, hat Jellinek in einem Gutachten vom 30. Juni 1930[33]), das er dem Zentralverband deutscher Konsumvereine erstattet hat, ausgeführt. Die Hauptpunkte des Gutachtens sind, wie folgt, zusammenzufassen.

Der Warenumsatz muß bei den Genossen sein Ende finden. „Konsum" bedeutet ja Verbrauch ohne Veräußerung. Daß dies auch die Willensmeinung des Gesetzes ist, ergibt sich aus der Strafbestimmung des § 153 I GenG. und den Ausnahmebestimmungen des § 153 II GenG. Wendet man diesen Gedanken auf Gemeinden als Mitglieder von Genossenschaften an, dann ist die Folgerung gerechtfertigt, daß z. B. Genußmittel an Gemeinden von Konsumgenossenschaften nicht geliefert werden dürfen. Die juristische Person bedarf keiner Genußmittel, und die Gemeindeglieder, auch soweit sie der Fürsorge bedürfen, können nicht als Mitglieder einer häuslichen Gemeinschaft gelten.

Daraus ist der Schluß zu ziehen, daß man die Grenze des für die häusliche Wirtschaft der Gemeinde Bestimmten sehr eng zu ziehen hat. Das ist auch in der Tat, wie wir aus dem oben angeführten Urteil ersehen, geschehen.

32) IA 434/31.

33) Mitgeteilt von der Hauptgemeinschaft des deutschen Einzelhandels, Rundschreiben Nr. 100 vom 26. März 1932 S. 4.

III.

Auslegung des Begriffs „Gemeinnützigkeit".

Was unter „Gemeinnützigkeit" zu verstehen ist, soll an einem Urteile vom 9. Dezember 1926 [34]) gezeigt werden. Dort heißt es: „Ob die grundsätzliche Spezialisierung des Handels in der von den Konsumvereinen vertretenen Form oder der freie Handel oder vielleicht im Nebeneinanderbestehen von Konsumvereinen und freiem Handel für die Allgemeinheit am förderlichsten ist, muß heute noch als eine offene Frage gelten. Nur wenn die Existenzberechtigung des freien Handels zu vermeiden oder so gering zu veranschlagen wäre, daß sie gegenüber den Vorzügen der Konsumvereine ganz zurücktreten müßte, ließe sich die Anerkennung ausschließlicher Gemeinnützigkeit der Konsumvereine rechtfertigen."

Zweieinhalb Monate vorher hatte der Reichsfinanzhof sich durch Urteil vom 5. Oktober 1926 noch auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt. Dabei ist von dem Gedankengang ausgegangen, daß der natürliche Ausgleich der Produkten- und Konsumenteninteressen auf den Markt durch Angebot und Nachfrage gefunden wird. Eine Organisation, die sich dann auf der Verbraucher- oder Erzeugnisseite bilden sollte, braucht nicht notwendig den natürlichen Interessen zugleich gewaltsam zum Nutzen der einen, zum Schaden der anderen Seite stören. Somit darf einer Organisation, weil sie Verbraucherorganisation ist, auch nicht grundsätzlich der Charakter ausschließlicher Gemeinnützigkeit versagt werden [35]).

§ 2.

Die Kapitalertragssteuer [36]).

Sie tritt auf bei Kapitaldividenden und bei Warenrückvergütungen. Von Kapitaldividenden muß Kapitalertragssteuer gezahlt werden, da sie Nutzung aus Kapital sind. Dagegen ist die Frage, ob gewährte Warenrückvergütungen steuerpflichtig machen, zweifelhaft.

Nach dem Gesetz vom 29. März 1926 war die von den Konsumgenossenschaften verteilte Warenumsatzrückvergütung nicht kapitalertragssteuerpflichtig. Diese Auffassung, die man seitens der Konsumvereine vertrat, beruhte auf der vorläufigen Vollzugsanweisung

34) Entscheidungen des Reichsfinanzhofes Bd. 20 S. 71 und Fritz Möller, KR. 1928 S. 206 f.

35) Vgl. Elster, HWB. 4. Aufl. Bd. V S. 875 und Fritz Möller, Zur Frage der Gemeinnützigkeit der Konsumgenossenschaften, KR. 1927 S. 67.

36) Geregelt ist die Steuer in den §§ 83—88 EinkStG. Die letzte Fassung ist die der Verordnung vom 16. Oktober 1930 (RGBl. I S. 464).

zum Gesetz vom 31. März 1920, die in § 2 IV Steuerfreiheit zugestand. In die Ausführungsbestimmungen vom 18. August 1921 und 8. Mai 1926 ist jedoch die befreiende Bestimmung nicht aufgenommen. Von da an wurde die Steuerpflicht von den Finanzbehörden teils bejaht, teils verneint, bis dann durch zwei Urteile des Reichsfinanzhofes vom 11. November und 6. Dezember 1927 die Sachlage geklärt wurde [37]).

Ebenso wie bei der Körperschaftssteuer ist zu unterscheiden zwischen Genossenschaften, die sich auf den Mitgliederkreis beschränken, und solchen, die auch mit Nichtmitgliedern Geschäfte machen. Streitig war zunächst, in welchem Umfange erstere kapitalertragssteuerfrei sind.

Der Reichsfinanzhof hat vor 1927 ganz allgemein entschieden, daß bei Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken und einem Revisionsverband angehören, die Warenrückvergütungen körperschaftssteuerfrei sind. Ob die Erübrigung der Genossenschaft dann den Mitgliedern zugeführt wird oder nicht oder ob den Mitgliedern ein klagbarer Anspruch eingeräumt wird oder nicht, ist gleichgültig. Seit 1927 sind dann die Konsumgenossenschaften wie folgt gestellt.

A.

Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Mitgliederkreis beschränken.

Der Reichsfinanzhof hat nach den oben angeführten Urteilen eine Unterscheidung dahingehend gemacht, nach welchen Gesichtspunkten die Warenrückvergütung bemessen wird.

a) Erfolgt sie nach dem Verhältnis der Warenumsätze der Mitglieder mit der Genossenschaft, so sollen sie auch nicht der Kapitalertragssteuer unterliegen.

   Diese Art der Verteilung der Warenrückvergütung nach den Warenumsätzen ist nahezu bei allen Konsumvereinen üblich. Sie entspricht dem Sinn der Warenrückvergütung, die sich wirtschaftlich als eine Rückgewährung des zunächst zuviel gezahlten Preises für die gelieferten Waren darstellt.

b) Erfolgt die Warenrückvergütung nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile der Mitglieder, was in der Praxis fast nie geschieht, so erblickt der Reichsfinanzhof hierin eine Verteilung nach „kapitalistischen" Gesichtspunkten. Kapitalertragssteuer ist also in diesem Falle zu zahlen.

37) Vgl. Richter (a. a. O.) S. 48.

In welcher Form die Rückvergütung gezahlt wird, ergibt sich aus der Satzung der Genossenschaft, die sich meist der von ihren Verbänden ausgearbeiteten Musterstatuten bedient, um nicht der Steuer unterstellt zu werden. Diese Musterstatuten beachten, daß es zur Steuerfreiheit nicht genügt, wenn eine Genossenschaft sich in den Satzungen für die Verteilung ihrer Erübrigungen Bewegungsfreiheit sichert. Das gilt für den Fall, daß die Ueberschüsse nach Maßgabe der Umsätze verteilt werden, die Konsumgenossenschaft also tatsächlich als „Spareinrichtung" wirkt. Der Reichsfinanzhof verlangt von den Genossenschaften, daß, wenn sie keine Gewinne verteilen wollen, sondern wirkliche Kaufpreisvergünstigungen gewähren, sie dies in ihren Satzungen festlegen.

B.

Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder ausdehnen.

Die Rückvergütung wird in diesem Falle, ohne Rücksicht darauf, ob die Mitglieder einen klagbaren Anspruch darauf haben oder nicht, zu dem steuerpflichtigen Gewinn gerechnet. Bis dahin standen die Genossenschaften auf dem Standpunkt, daß, sofern ein klagbarer Anspruch der Mitglieder gegen die Genossenschaft auf Zahlung der Rückvergütung gegeben war, die dafür benötigten Beträge abzugsfähige Schuldenposten der Genossenschaft seien. Dabei genügte es für die Gründung des klagbaren Anspruches, daß diese nach der Satzung bestimmbar war. Wenn auch die Höhe des Anspruches erst durch die Generalversammlung bei der Genehmigung der Bilanz festgelegt wurde.

Der Reichsfinanzhof will diese Ansicht künftighin nicht gelten lassen. Ihm sind Genossenschaften, die über den Kreis der Mitglieder hinausgehen, Erwerbsgesellschaften und die Warenrückvergütungen an Mitglieder verdeckte Gewinnausschüttungen.

Die Auslegung verkennt, daß der Grundgedanke des konsumgenossenschaftlichen Zusammenschlusses ist, den Mitgliedern Waren zum Großbezugspreis zu verschaffen. Wirtschaftlich gesehen hat das Konsumvereinsmitglied keine andere Stellung als der Kunde eines Privathandelsunternehmens, denn der Rabattzettel des privaten Händlers, den dieser nach Erreichung eines bestimmten Warenumsatzes dem Kunden in bar oder in Waren einlöst, entspricht durchaus der Warenrückvergütung. Der Händler darf den Einlösungsvertrag in seiner Bilanz als Schuldenposten absetzen; die Konsumvereine dagegen, die an Nichtmitglieder verkaufen und ihnen selbst den Rabatt gewähren, sind körperschaftssteuerpflichtig.

Der Reichsfinanzhof läßt diesen Gesichtspunkt ganz außer acht, legt vielmehr das Schwergewicht auf den Umstand, daß der Kunde immer Mitglied der Genossenschaft sein muß, soll der Genossenschaft die Steuerfreiheit nicht verloren gehen.

C.

Aehnlich wie bei der Körperschaftssteuer ist man bei der Kapitalertragssteuer dazu gekommen, dem Gesetz eine möglichst extensive Auslegung zu geben. Das wurde dadurch erreicht, daß man den Begriff „Kapitaldividende" möglichst weit, den Begriff „fester Rabatt" aber möglichst eng faßte. Dadurch war es am ehesten möglich, einen inneren Zusammenhang mit der extensiven Interpretation des Körperschaftssteuergesetzes zu schaffen. Dieser Zusammenhang, der durch die gesetzgeberische Fassung der Einkommen- und Körperschaftssteuergesetze hervorgerufen wird, soll gelöst werden, damit die Kapitalertragssteuer einen selbständigen Charakter erhält.

Im Jahre 1931 hat nämlich der Reichsfinanzminister entschieden [38]), daß Genossenschaften, die Körperschaftssteuer nicht zu zahlen haben, kapitalertragssteuerpflichtig sind. Diese ministerielle Information erfolgte auf Grund der Ansicht des Reichsfinanzhofes, daß sich die Kapitalertragssteuer stark einer Objektsteuer nähere und daher als keine besondere Erhebungsform der Einkommen- und Körperschaftssteuer erscheint. Der Reichsfinanzhof ist nunmehr auch umgekehrt in der Lage, gegebenenfalls Genossenschaften die Kapitalertragssteuerfreiheit zu belassen, wenn er Genossenschaften für körperschaftssteuerpflichtig hält.

D.

Es ist versucht worden, aus § 83 EinkStG. in Verbindung mit den §§ 6 und 37 des EinkStG. eine Steuerpflicht herzuleiten. Das steht im Widerspruch zu der Tatsache, daß Einkommen eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit zur Voraussetzung hat. Der Reichsfinanzhof [39]) hat aber einen solchen Zusammenhang des Kapitalertragssteuergesetzes mit dem Einkommensteuergesetz nicht eingeräumt. Die Steuerbehörden, die daraus eine Steuerpflicht konstruieren, geben zur Begründung ihres Standpunktes an, daß Kapitalerträge im Sinne des § 83 sind „Dividenden, Zinsen, Ausbeuten und sonstige Gewinne ..., besondere Entgelte oder Vorteile, die neben diesen Kapitalerträgen genannter Art oder an deren Stelle gewährt werden".

38) Bl.f.GW. 1931 S. 53.
39) Bd. 15 S. 347, Entscheidungen des RFH.

Die Warenumsatzvergütung [40]) fällt nicht unter den Begriff „Kapitalertrag".

1. Dividende, Ausbeute oder sonstiger Gewinn ist die Warenumsatzrückvergütung nicht, weil solche Kapitalerträge ohne Gewerbe nicht erzielt werden. Der Gewerbebetrieb ist aber im Ziel auf Gewinn gerichtet. Konsumvereine verfolgen dieses Ziel nicht.
2. Die Mitglieder eines Konsumvereins vereinigen sich nicht zur Gewinn*ausbeute*, sondern zur Erzielung von Ersparnissen. Deshalb liegt auch „Ausbeute" im Sinne des § 83 nicht vor.
3. Die Warenumsatzrückvergütung kann auch keine Zinsvergütung sein, denn es fehlt an der Hingabe eines Kapitals. Dieses ist bei der Genossenschaft lediglich die Geschäftseinlage. Die Rückvergütung wird von dem Warenumsatz verteilt.
4. Als sonstiger Gewinn kann die Rückvergütung darum nicht angesprochen werden, weil den Konsumvereinen Gewerbeeigenschaft fehlt.
5. Schließlich ist die Rückvergütung auch nicht als besonderes Entgelt oder als Vorteil neben den eben behandelten Kapitalerträgen anzusehen, da hierfür wieder erst die Voraussetzungen für die Verteilung dieser Kapitalerträge vorhanden sein mußten, was, wie dargelegt, nicht der Fall ist.

E.

Es war bereits darauf hingewiesen worden, wie extensiv auch bei der Kapitalertragssteuer die gesetzlichen Bestimmungen vom Reichsfinanzhof interpretiert werden. Anders die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts [41]). Hält sich der Reichsfinanzhof an die Satzung, und läßt er sich in weitgehendem Maße von der Beurteilung wirtschaftlicher Vorgänge leiten, so lehnt sich das Oberverwaltungsgericht streng an die bürgerlich-rechtlichen Grundsätze über das Bestehen eines Schuldenverhältnisses an. Danach muß im Einzelfall der Konsumgenossenschaft der Nachweis fehlen, daß die Ansprüche der einzelnen Mitglieder an die Genossenschaft auf einem privaten Vertragsverhältnis beruhen und daß die Mitglieder unabhängig von der Statutenbestimmung auf Auszahlung der Warenrückvergütung, bzw. der auf Darlehenskonto gutgeschriebenen Beträge jederzeit einen Rechtsanspruch erheben können. Die Beurteilung der Konsumgenossenschaften durch das Oberverwaltungsgericht ist demnach günstiger für sie als die des Reichsfinanzhofes.

---

40) *Weißenfeld*, Warenumsatzrückvergütung und Kapitalertragssteuer, in KW. Jahrg. 1927 S. 19 ff.

41) Vgl. auch KR. 1931 S. 30.

§ 3.

Vermögens- und Aufbringungssteuer.

I. Die Vermögenssteuer[42]).

Für die Entwicklung der konsumgenossenschaftlichen Steuerpflicht ist die Vermögenssteuer nur in einem Punkte bedeutsam. Die Konsumgenossenschaften haben, wie alle anderen Genossenschaften, das „Rein"vermögen zu versteuern. Dabei sind bestimmte Posten abziehbare Schulden. Besonders gehören dazu die „festen Rabatte". Die Fragen, die sich ergeben, sind im vorhergehenden Abschnitt behandelt. Hier genügt es festzustellen, daß Warenrückvergütungen vom steuerpflichtigen Vermögen abzusetzen sind, wenn sie bereits vor Aufstellung der Bilanz festgesetzt und den Mitgliedern auf Grund ihres satzungsmäßig festgelegten Anspruchs ausgezahlt oder gutgeschrieben worden sind.

Eine Steuerfreiheit nach § 4 I Nr. 6 des Gesetzes ist nicht gegeben, weil die Konsumgenossenschaften nicht den Begriff „Gemeinnützigkeit" erfüllen. (Vgl. §§ 2 III der Arbeit.)

II. Die Aufbringungssteuer[43]).

Ursprünglich diente sie zur Sicherung der Reparationszahlungen nach dem Dawesplan. Sie wird aber noch heute erhoben, um die Finanznot des Reiches zu mildern und um die Hilfsmaßnahmen des Reiches zugunsten der Landwirtschaft (Osthilfegesetz) möglich zu machen.

Im Rahmen der hier zu behandelnden Fragen kann auch diese Steuer summarisch behandelt werden. Nach dem Gesetz sind abgabepflichtig neben industriellen Betrieben und Bergbau, Verkehrs-, Bank-, Versicherungsgewerbe auch die übrigen „gewerblichen Betriebe". Danach war anzunehmen, daß die größeren Genossenschaften, die überhaupt hiervon nur getroffen werden können, aufbringungssteuerpflichtig nur sein können, wenn sie über den Kreis ihrer Mitglieder hinaus Geschäfte machten, denn dann nur werden sie als Gewerbebetrieb behandelt[44]). Diese Ansicht wird durch eine Entscheidung des Landesfinanzhofes Düsseldorf gestützt[45]).

---

42) Vom 10. August 1925 (RGBl. I, 1925, 233). Letzte Fassung vom 22. Mai 1931 (RGBl. 1931 S. 235).

43) Vom 30. August 1924 (RGBl. II S. 269).

44) Kriesen (a. a. O.) S. 247 ff. Allerdings nur, wenn das zur Vermögenssteuer veranlagte Betriebsvermögen 500 000 RM. übersteigt.

45) Genossenschaftsblatt des Reichslandbundes 1927 Nr. 3.

Als aber das Reichsbewertungsgesetz, das nach dem Aufbringungsgesetz erlassen wurde, in Kraft trat, wandelte sich auch die Auffassung über die Aufbringungssteuerpflicht. In einem Urteil vom 6. Juni 1928 [46]) hat der Reichsfinanzhof sämtliche Genossenschaften für steuerpflichtig erklärt. Hierbei hat der Gerichtshof [47]) besonders die engen Zusammenhänge, die zwischen dem Aufbringungs-, Vermögens- und Reichsbewertungsgesetz bestehen, berücksichtigt. Nach den §§ 2 und 2a VStG. haben die Genossenschaften das gesamte Reinvermögen zu versteuern; nach § 26 II RBewG. nur das Betriebsvermögen. Das hat die Bedeutung, daß das Reichsbewertungsgesetz einen anderen Gewerbebegriff aufstellt als das Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz. Aus Zweckmäßigkeitsgründen und zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit hat der Reichsfinanzhof die Schaffung eines „dritten" Gewerbebegriffes im Aufbringungssteuergesetz abgelehnt. Er weist außerdem darauf hin, daß die Entstehungsgeschichte des Gesetzes erkennen lasse, daß eine möglichst breite Verteilung der Aufbringungslast auf alle Schichten der Bevölkerung beabsichtigt war. Das haben die Konsumgenossenschaften, die über einen großen Mitgliederkreis und über ein größeres Betriebsvermögen verfügen, daher am ehesten von allen Genossenschaften die Steuerlast des Gesetzes zu tragen haben, aus Billigkeitsgründen auch anerkannt.

Die Konsumgenossenschaften wenden sich aber dagegen, daß der Reichsfinanzhof, wie schon bei der Körperschaftssteuer, auf den Wettbewerb zwischen Genossenschaften und anderen Unternehmungen hinweist. Die Meinung der Genossenschaften geht dahin, daß die Tatsache des Wettbewerbs bei diesem Gesetz unerheblich ist. Will der Reichsfinanzhof „den Grundgedanken des Aufbringungsgesetzes, eine engere Anpassung an das Vermögensteuergesetz zu erzielen" verwirklichen [48]), dann muß er im Vergleich zu anderen wirtschaftlichen Unternehmungen den wirtschaftlichen Zweck der Genossenschaften und die wirtschaftliche Bedeutung des Geschäftsverkehrs zwischen Genossenschaft und Mitglieder berücksichtigen. Das hat der Reichsfinanzhof auch insofern für richtig befunden, als er zugibt, daß auf einzelnen Gebieten die Genossenschaften die gleichen Aufgaben erfüllen wie das Gewerbe.

---

46) Entscheidungen des Reichsfinanzhofes Bd. 23 Nr. 76.

47) Kriesen, Ein letztes Wort zur Aufbringungspflicht der Genossenschaften, Bl.f.GW. 1928 S. 689 u. 646.

48) Richter (a. a. O.) S. 61.

§ 4.

Die allgemeine Umsatzsteuer[49]).

1. Sie besteuert die Warenumsätze. Diese wurden seit 1916 verschieden besteuert, zunächst im Warenumsatzstempel. Vom 8. Mai 1926 an wurde die Steuer einheitlich erhoben. Endlich brachte die Notverordnung vom 8. Dezember 1931 die ersten Ansätze der sog. Phasenpauschalierung zusammen mit einer Erhöhung des Steuersatzes und sog. Ausgleichssteuer[50]). Die Phasenpauschalierung, die zunächst nur für Gegenstände der Textilbranche eingeführt wurde, bereitet derartige Schwierigkeiten, daß man sich gegenwärtig um eine Zwischenlösung bemüht.

2. Die Höhe der Umsatzsteuer wurde oft geändert. Erstmalig hat das Reich nach der Konferenz von Cannes zwecks Aufbringung der Reparationen die Umsatzsteuer erhöhen müssen. Die Konsumgenossenschaften davon auszunehmen, lehnten die Parteien ab. Eine große sozialistische Partei, die sich aus innerpolitischen Gründen diesem Verhalten angeschlossen hatte, brachte 1925 einen Antrag[51]) ein, der eine Aenderung des § 2 UStG. zugunsten der Genossenschaften zum Ziele hatte. Der Antrag blieb aber ohne Erfolg.

Seitens des Freien Ausschusses der deutschen Genossenschaftsverbände[52]) wurde anläßlich der Umsatzsteuernovelle von 1921 der Antrag gestellt, die Genossenschaften von der Umsatzsteuer zu befreien. Der Antrag wurde im Steuerausschuß des Reichstages gegen die Stimmen der parlamentarischen Vertreter des Einzel- und Großhandels angenommen. Die Steuerfreiheit sollte aber nur den Genossenschaften zugute kommen, die sich im Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken.

Für die Konsumgenossenschaften wäre eine Befreiung von der Umsatzsteuer von besonderer Bedeutung gewesen, weil sie infolge ihrer Organisation gezwungen sind, mit den allergeringsten Preisspannen zu rechnen. Dadurch ist es nicht ohne weiteres möglich, jede steuerliche Belastung in den Preis einzukalkulieren[53]). Wie im übrigen auch bei anderen Wirtschaftsunternehmen beeinflußt jedwede Erhöhung oder Herabsetzung der Umsatzsteuer in weitestem Maße das finanzielle Ergebnis des Betriebes.

---

49) Letzte Fassung des Gesetzes vom 30. Januar 1932 (RGBl. I, 1932, S. 39).

50) Die Ausgleichssteuer sieht eine Besteuerung der Einfuhr von ausländischen Artikeln vor, um die Konkurrenz der deutschen Waren durch die Umsatzsteuervorbelastung nicht zu erschweren.

51) Reichstag III 1924/25, Drucks. Nr. 255.

52) Bl.f.GW. 1922 S. 17.

53) KR. Jahrg. 1922 S. 10.

Als jedoch der Antrag in zweiter Lesung dahingehend abgeändert werden sollte, alle Genossenschaften steuerfrei zu lassen, die Konsumgenossenschaften aber davon auszunehmen, wurde auf eine Durchsetzung verzichtet[54]). Die Großeinkaufs-Gesellschaft deutscher Konsumvereine richtete deshalb an die parlamentarischen Körperschaften folgenden Protest[55]): „Die deutschen Genossenschaften stehen leider vor der Tatsache, beim Steuerkompromiß im Reichstag ein Opfer widersprechender Interessen geworden zu sein... Diese Belastung erfolgt ohne Rücksichtnahme auf Wesen und Wirkung der Konsumvereine. Es gibt bei diesen wirtschaftlich keine ‚Umsätze' im Sinne des Steuergesetzes, da es sich lediglich um eine genossenschaftliche Warenverteilung an die Vereinsmitglieder handelt, bei der kein Besitzwechsel eintritt..."

Die zweite Steuernotverordnung mußte bei Fortschreiten der Inflation sogar die Steuern von 2 Prozent auf 2½ Prozent erhöhen. Obwohl der vorläufige Reichswirtschaftsrat mit großer Mehrheit beschlossen hatte, dem Antrage der Genossenschaften, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, zuzustimmen, beachtete die Regierung diesen Beschluß nicht[56]). Eine Doppelbesteuerung besteht bei den Konsumgenossenschaften insofern, als sie für den Teil des Umsatzes, der den eingekauften Waren entspricht, besteuert werden. Hierfür verlangten sie beim finanzpolitischen Ausschuß des Reichswirtschaftsrates mit Erfolg Steuerfreiheit. Denn außerdem werden die Konsumgenossenschaften für den Betrag zur Umsatzsteuer herangezogen, der entsteht, nachdem der Waren-Einkaufspreis von dem Erlös in Abzug gebracht ist.

Der Freie Ausschuß beschäftigte sich weiter nochmals mit dieser Frage und bat das Reichsfinanzministerium, die Angelegenheit einer Nachprüfung zu unterziehen. Letzteres lehnte in seiner Antwort, eine Aenderung herbeizuführen, ab. Das Reichsfinanzministerium wies darauf hin, daß das Umsatzsteuergesetz eine gleichmäßige Heranziehung aller wirtschaftlich selbständigen Personen bezwecke. Auch im Hinblick auf die finanzielle Lage des Reiches könne der Bitte nicht stattgegeben werden.

3. Obgleich grundsätzlich die konsumgenossenschaftliche Steuerpflicht ebenso weit gefaßt ist wie die des freien Handels, sind zwei Einschränkungen zu machen:

a) Nach § 2 Ziff 14 UStG. ist die Rückvergütung steuerfrei. Die Befreiung erfolgte wegen der Natur der Rückvergütung (vgl.

54) KR. Jahrg. 1922 S. 11 u. 41 ff.

55) KR. Jahrg. 1922 S. 97.

56) KR. Jahrg. 1924 S. 46 und Jahrg. 1923 S. 558.

S. 27 Ziff. 1—5 der Arbeit). Nach § 16 des Umsatzsteuergesetzes ist jeder Steuerpflichtige, also auch jede Genossenschaft, gleichgültig, ob sie ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt oder nicht, berechtigt, Entgelte, die er zurückgestellt hat, von der Gesamtheit der vereinnahmten Entgelte abzusetzen. Diese Bestimmung wurde von den Genossenschaften im allgemeinen so ausgelegt, daß grundsätzlich jede den Mitgliedern gewährte Rückvergütung abzuziehen sei. Der Reichsfinanzhof hat sich in seinem Urteil vom 20. Januar 1931 [57]) mit dieser Frage beschäftigt und ausgeführt, daß dann, wenn durch Verkauf einer Ware an Nichtmitglieder Gewinne erzielt werden, eine Rückvergütung den Mitgliedern nur dann gewährt wird, wenn diese Rückvergütung durch den Gewinn an Nichtmitgliedern erhöht wird, folglich Bestandteile enthält, denen die Eigenschaft zurückgewährter Entgelte im Sinne des § 16 UStG. nicht zukommt. Es müsse geprüft werden, in welchem Ausmaß in den gewährten Rückvergütungen umsatzsteuerpflichtige Gewinnbeteiligungen enthalten seien. Das wäre erforderlichenfalls im Wege der Schätzung festzustellen.

b) Das Zwischenhandelsprivileg auf Grund des § 7 UStG. Dieses kommt nicht nur den Genossenschaften, sondern auch dem Handel in gleichem Umfange zugute.

4. Welche Bedeutung hat das Zwischenhandelsprivileg?

Nach § 7 UStG. der Fassung des Gesetzes vom 6. Mai 1926 war der Zwischenhändler umsatzsteuerpflichtig, wenn er die Ware dem Abnehmer mit seinen eigenen Angestellten zuführte. Er war dagegen steuerfrei, wenn er die Beförderung auf einen selbständigen Dritten übertrug. Diese Vorschrift führte zu erheblichen Mißständen, da ihre Auslegung zweifelhaft war. Darum nahm der Reichsfinanzminister für den Fiskus an einem Steuerprozeß teil, in welchem der Reichsfinanzhof nachstehende Entscheidung [58]) fällte:

„Bei der Abwicklung von Umsatzgeschäften werden die Lieferungen eines Unternehmers nicht schon dadurch umsatzsteuerpflichtig, daß er ausschließlich zum Zwecke der Beförderung den unmittelbaren Besitz an den Gegenständen erwirbt und überträgt."

In der Urteilsbegründung wird noch hervorgehoben, daß es nicht gut möglich sei, den einfachen Weg steuerpflichtig und den Umweg steuerfrei zu machen. Der einfache Weg ist die eigene Beförderung der Ware zu dem Kunden.

---

57) Reichsanzeiger Nr. 74 vom 28. März 1931.

58) Vom 17. Dezember 1927, zitiert bei Richter (a. a. O.) S. 74.

Die Anwendung der Vorschrift [59]) des § 7 setzt voraus, daß es sich um eine Mehrheit von Umsatzgeschäften handelt, also z. B. die Reihe: „Lieferant — Genossenschaft — Mitglied." Befreit werden kann dann der Umsatz „Genossenschaft — Mitglied". Voraussetzung ist dafür, daß beide Geschäfte bei Konsumgenossenschaften Waren gleicher Art betreffen. Daraus folgt, Bearbeitung oder Austausch gegen andersartige Waren ist nicht gestattet, d. h. die Identität der Ware muß bestehen bleiben. Weiter ist Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer, daß der unmittelbare Besitz an der Ware nur zum Zwecke der Beförderung erworben sein darf [60]). Endlich gibt es noch einen dritten Befreiungsgrund. Macht z. B. die Konsumgenossenschaft mit Abgabe von Gefrierhühnern einen Versuch, der Erfolg hat und macht die Geschäftsleitung auf Grund der Bestellungen umfangreiche Nachbestellungen, so ist die Abgabe der „vorverkauften" Hühner umsatzsteuerfrei.

Der Präsident des Landesfinanzamtes Berlin hat im Jahre 1928 Richtlinien herausgegeben, die noch bestehen gebliebene Zweifel beseitigen [61]). Darauf braucht aber in diesem Zusammenhange nicht näher eingegangen zu werden.

5. Noch eine Frage bleibt zu erörtern. Wie ist die Entwicklung der konsumgenossenschaftlichen Steuerpflicht in den Notverordnungen vor sich gegangen?

Jakobshagen hat in der „Deutschen Wirtschaftszeitung" [62]) ausgeführt, daß die Umsatzsteuer seit dem Zusammenbrechen der großen „direkten" Steuern und dem Einschrumpfen selbst der Zolleinnahmen geradezu das Rückgrat des deutschen Finanzwesens geworden sei. Er hält es für wahrscheinlich, daß bei weiterem Anwachsen der Finanzschwierigkeiten die zentrale Stellung dieser Steuer noch deutlicher als bisher hervortreten wird. Es dürfen daher auch keine Experimente gemacht werden, um das Aufkommen dieser Steuer zu gefährden. Volkswirtschaftlich ergibt sich dabei folgendes Bild: Bei 40 Milliarden Wert der gegenwärtigen deutschen Gesamtproduktion bedeuten die 2 Milliarden, die an Umsatzsteuer aufgebracht werden sollen, rund 5 Prozent des Wertes der deutschen Produktion. „Kleine Unterschiede in den Bestimmungen darüber, wer die Steuer aufbringt, und zu welchen Steuersätzen er heran-

59) KR. 1930 S. 375.

60) Entscheidungen dazu: Genossenschaftsblatt des Reichslandbundes 1927 S. 142.

61) Richter (a. a. O.) S. 75—78.

62) Aenderung des Umsatzsteuersystems? Deutsche Wirtschaftszeitung 1932 Nr. 18 S. 404 ff.

gezogen wird, führen heute unfehlbar gewaltige Strukturveränderungen im wirtschaftlichen Leben herbei“ [63]).

Dieses gilt auch entsprechend für die Konsumvereine. Die Umsatzsteuer hat für sie unbedingt den Charakter einer Betriebssteuer, nicht den Charakter einer allgemeinen Verbrauchssteuer, denn, obgleich das Konsumvereinsmitglied die Steuer als ein am Betriebe beteiligtes Mitglied zu tragen hat, ist es vielfach im Hinblick auf das Zwischenhandelsprivileg direkt von der Steuer nicht betroffen.

Unzweifelhaft ist die Steuer von großem fiskalischen Nutzen, weil eine Besteuerung schon um Bruchteile von Prozenten große Erträge liefert, die sich auf eine zahlenmäßig sehr erhebliche Menge von Steuerpflichtigen verteilt. Wirtschaftlich gesehen belastet sie sehr stark die Verbraucher. Schwarz [64]) hält deshalb jede Erhöhung des Steuersatzes über 1 Proz. hinaus für falsch. Die Notverordnung vom 8. Dezember 1931 indessen hat einen Steuersatz von 2 Proz. Solange die Umsatzsteuer die Stütze des gegenwärtigen Steuersystems ist, wird das Umsatzsteuergesetz auch keine Bestimmungen enthalten, die Steuerbefreiungen der Genossenschaften vorsehen. Daß sich die tatsächliche Entwicklung in den Bahnen vollzog, wie sie Jakobshagen geschildert hat, kann durch folgende Tabellen belegt werden.

Tabelle 1.

Die Einnahmen des Reiches, der Länder und Gemeinden betrugen [65]):

	1913/14	1925/26	1929/30
	(in Millionen Reichsmark)		
Steuern:			
Einkommensteuer (einschließl. Körperschaftssteuer)	1390,2	2458,2	3579,1
Vermögenssteuer	78,8	270,4	542,2
Gewerbesteuer (einschließlich Sondergewerbesteuer)	179,3	574,3	951,7
Umsatzsteuer	—	1403,2	1023,7

63) Jakobshagen (a. a. O.) S. 404.

64) DJZ. 1932 S. 14 ff.

65) Deutsche Wirtschaftskunde, bearbeitet im Statistischen Reichsamt, Berlin 1930, S. 306, und 2. Aufl., Berlin 1933, S. 316 u. 318 (verkürzt wiedergegeben).

Tabelle 2.
Die Reichseinnahmen (in Millionen RM.)[66]:

	1931	1932				1932	Voranschlag[67]
	Dez.	Mai	Juni	Juli	Aug.	Dez.[68]	für 1932/33
Insgesamt	474,1	541,1	592,1	578,0	538,6	577,7	7464,0
I Besitz- u. Verkehrssteuern	262,0	340,7	410,0	287,9	321,9	378,4	4756,8
Davon:							
Einkommensteuer .	108,1	89,8	183,4	90,0	63,8	170,6	1629,6
Umsatzsteuer . . .	63,0	104,6	102,3	118,2	105,2	111,1	1820,4

§ 5.

Die Sonderumsatzsteuer.

Seit dem Abänderungsgesetz vom 15. April 1930 unterliegen die Unternehmen, die mehr als eine Million Umsatz im Jahre erzielen, der erhöhten Umsatzsteuer. Hierfür kommen von den Genossenschaften in erster Linie die Konsumvereine der Großstädte mit ihrem hohen Mitgliederbestand in Betracht.

Die Steuer erinnert an die Warenhaussteuer aus dem Jahre 1900[69]. Die Sonderumsatzsteuer dient in der Hauptsache dazu, den Kleinhandel gegenüber Warenhäusern und Konsumgenossenschaften nicht zurücktreten zu lassen. Ob dieses Ziel tatsächlich zu erreichen ist, wird im Schrifttum verneint. Wenn der „sozialpolitische Zweck“[70], der mit der Besteuerung immer verbunden sein soll, der ist, den in seiner Existenz bedrohten Einzelhandel zu schützen, so ist die Sonderumsatzsteuer nicht das geeignete Mittel hierzu. Die Steuer wirkt gerade darauf hin[71], zu versuchen, die erhöhte Steuer durch Erweiterung des Umsatzes zu bezahlen.

---

66) Deutsche Wirtschaftszeitung 1932 S. 961 und 1933 S. 11 u. 106 (verkürzt wiedergegeben). — September bis November 1932 ist der Ertrag der Umsatzsteuer durchschnittlich doppelt so hoch gewesen wie der der Einkommensteuer.

67) In der Wirtschaftszeitung ist der Monatsdurchschnitt angegeben, hier die Gesamtsumme, um einen besseren Vergleich mit Tabelle 1 zu ermöglichen.

68) Die Einnahmen für die Einkommensteuer sind deshalb so hoch, weil erstens der Fälligkeitstermin zur Zahlung der Steuer darin zum Ausdruck kommt und zweitens — das gilt auch für die Umsatzsteuer — beruht die Erhöhung des Ertrages möglicherweise auf Wirkungen des Papenschen Steuerprogramms (Steuerscheine).

69) Vgl. S. 8 der Arbeit.

70) Adolph Wagner, Finanzwissenschaft, 4. Bd. 2. Halbbd., Leipzig 1901, S. 830.

71) J. Wernicke, Kapitalismus und Mittelstandspolitik, 2. Aufl., Jena 1922, S. 251.

Viel wird der Wirkung der Steuer genommen, wenn die betroffenen Betriebe zur Eigenproduktion übergehen, was besonders den Konsumgenossenschaften erreichbar ist. Aus dieser Konzentrationsbewegung würde sich auch eine Stärkung der Verbandspolitik ergeben. Den Konsumgenossenschaften würde damit ein neuer Auftrieb gegeben sein [72]).

Durch ein solches Gesetz wird beim Kleinhandel der Wille zur Selbsthilfe erlahmen [73]). Es ist die Meinung vertreten worden [74]), daß es für das Resultat der Untersuchung darauf ankomme, welchen Ausgangspunkt man wählt. Bildet das Selbstbestimmungsrecht des Konsumenten den Ausgangspunkt, so wird dadurch das Ergebnis entscheidend beeinflußt. Geht man vom schutzwürdigen Interesse des Kleinhandels aus, so gelangt man zu den umgekehrten Schlüssen. Diese Begründung ist nicht stichhaltig. Vielmehr kommt man zu einem eindeutigen Ergebnis, wenn man, wie Georg Bernhard [75]) mit der Tatsache beginnt, daß durch die Umsatzsteuer Unternehmen besteuert werden sollen, die eine Vereinigung einer mehr oder weniger großen Anzahl von Branchen im Einzelhandelsgeschäft sind. Der Kreis der Unternehmungen, die heute dazu gehören, hat sich nun seit der Einführung der Sondersteuer vom Jahre 1900 vermehrt. Das hat zur Folge, daß die Sonderumsatzsteuer populär geworden ist. Bekämpft werden muß aber der Gedanke, große Unternehmen durch Steuern bei organischer Entwicklung hemmen zu wollen. Das wäre eine „Prämie auf wirtschaftliche Rückständigkeit". Allerdings ist es richtig, daß die leistungsfähigere Wirtschaftsform stärker belastet werden kann, als die schwächere. Der darin zum Ausdruck kommende Grundsatz gerechter Besteuerung ist aber bereits in die Tat umgesetzt durch die Gewerbebesteuerung dieser Unternehmen. Als Maßstab für den Umfang der Besteuerung muß der Ertrag genommen werden, und nicht „der Umsatz", der ein Maßstab „volkswirtschaftlicher Produktivität" ist.

Zum Beweis dieses Satzes nimmt Bernhard Bezug auf die Ergebnisse des Enquete-Ausschusses.

Der Enquete-Ausschuß hat festgestellt, daß zur Zeit auf dem Warenumsatz eine verhältnismäßig hohe Handelsspanne liegt. Der

72) Harald v. Waldheim, KR. 1930 S. 354 ff.

73) van der Borgt, Die preußische Warenhaussteuer, Conrads Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Jena 1900, 3. Folge Bd. 20 S. 77 ff., und Jäh in Schmollers Jahrbücher für Gesetzgebung und Verwaltung im Deutschen Reiche Bd. 40, 1900, S. 723 ff.

74) Gustav Stresemann, Die Warenhäuser, Zeitschr. f. d. ges. Staatswissenschaften 56. Jahrg., Tübingen 1900, S. 696 ff.

75) Georg Bernhard, Auferstehung der „Warenhaussteuer", Magazin der Wirtschaft Heft 6, 1930, S. 739 ff.

Grund ist in der falschen Organisation des Handels zu suchen. Die schlechte Lage des Einzelhandels erklärt sich aus dem geringen Ertrag, der bei hoher Handelsspanne erzielt wird. Zweifellos beruht dieses zum Teil auf der Uebersetzung des Einzelhandels. Bernhard stellt daher die These auf: „Der Abbau der Handelsspanne ist nur möglich durch Vergrößerung der Umsätze, und die Vergrößerung der Umsätze ist nur möglich durch Verminderung der Kleinhändler." Allerdings lassen sich für die schwierige wirtschaftliche Lage des Einzelhandels auch gewichtige Gegengründe anführen. Alles das ändert nichts an der Tatsache, daß die Einführung der Sondersteuer als verfehlt angesehen werden muß. Theoretisch bedeutet eine derartige Sondersteuer nichts anderes als eine Verkürzung der Differentialrente, die sich für Großbetriebe infolge ihrer vorteilhaften Organisation ergibt.

Der Staat hat aber bei der Orientierung der Finanzpolitik nicht „parteipolitische Bestrebungen" ausschalten können. Nur so ist die Einführung der Sondersteuer verständlich [76]). Die Wirkung der Steuer war zunächst unklar [77]), weil das Gesetz in Eile gemacht worden war. Deshalb ergingen, wie immer in solchen Fällen, Durchführungsverordnungen. Aus diesen ging hervor, daß grundsätzlich nur der Einzelverkauf an den letzten Konsumenten versteuert werden sollte. Trotzdem blieb die Frage offen, was im Sinne des neuen Steuergesetzes unter „Einzelhandelsumsatz" verstanden werden mußte. Das Reichsfinanzministerium informierte die Presse, die diesen Streitpunkt erörterte, dahin, daß man vom „Umsatz im Einzelhandel" sprechen könne, wenn das Unternehmen an Abnehmer liefert, die den verkauften Gegenstand weder zu gewerblicher Weiterveräußerung noch zum Verbrauch bei der gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirkung gewerblicher oder beruflicher Leistungen erwerben.

Als die Warenhäuser die Beseitigung der Umsatzsteuer verlangten, erklärte der damalige Reichsjustizminister Professor Dr. Bredt [78]) auf einer Kundgebung des Reichskartells des selbständigen Mittelstandes, daß eine Abschaffung der „veredelten Umsatzsteuer" nicht beabsichtigt sei.

---

76) „Vorwärts" 1930 Nr. 181; „Berliner Tageblatt" vom 22. April 1930 (Abendausgabe); KR. 1930 S. 306.

77) „Vossische Zeitung", Finanz- und Handelsblatt, 1930 Nr. 178 und „Berliner Tageblatt" vom 22. April 1930, Nr. 189 (Abendausgabe).

78) „Frankfurter Zeitung" vom 12. Mai 1930; „Vossische Zeitung" 1930 Nr. 258; Konsumgenossenschaftliche Korrespondenz 1930 Nr. 23.

Dagegen wandten sich die christlichen Konsumgenossenschaften [79]) mit der Begründung, daß der damalige Reichskanzler nach der sachlichen Seite hin die gefundene steuerliche Lösung beanstandet habe, und daß weite Kreise des Zentrums die Steuer beseitigt wissen wollten. Es wurde darauf hingewiesen, daß insonderheit auf den notwendigen organischen Aufbau des Steuer- und Finanzwesens ein sozialer Ausgleich für die wirtschaftlich schwächsten Volksschichten gefunden, vor allen Dingen für die kinderreichen Familien gewährleistet werden müsse. Solche Familien bedienen sich vielfach der Vorteile der Konsumgenossenschaften. Wenn ihnen durch Verbrauchssteuern besonderer Art diese Vorteile geschmälert werden, so ist das unsozial und ungerecht. Die Beseitigung der Steuer für die Konsumgenossenschaften ist auch aus diesem Grunde zu verlangen. Hinzu kommt noch, daß die Konsumgenossenschaften die Sonderumsatzsteuer als besonders drückend wegen der Sanierung und Förderung des landwirtschaftlichen Genossenschaftswesens empfinden. In der „Konsumgenossenschaftlichen Praxis" von 1930 [80]) ist angegeben, daß nach dem Bericht der Preußenkasse die einzelnen Genossenschaftsarten folgende Kredite erhielten:

Landwirtschaftliche Genossenschaften	548,9	Mill. RM.
Gewerbliche Genossenschaften	67,1	„ „
Konsumgenossenschaften	1,0	„ „

Dort heißt es: „Mit diesen Darlegungen über die Unterstützung der Landwirtschaft und ihrer Genossenschaften soll nicht gesagt werden, daß wir diese Maßnahmen mißbilligen. Mit diesen Darlegungen wollen wir nur den Nachweis erbringen, daß ... man auf der anderen Seite die Konsumgenossenschaften noch mit einer Ausnahmesteuer belegt ..."

Die Bezeichnung „Ausnahmesteuer" ist gerechtfertigt, weil nicht allen Betrieben mit über 1 Million Umsatz die Sondersteuer auferlegt wird. Der Ausnahmecharakter der Steuer wird daher offenbar, wenn man bedenkt, daß nach Angaben des Zentralverbandes Deutscher Konsumgenossenschaften [81]) von den 27 Millionen Ertrag, die von der Steuer erwartet wurden, etwa ¾ die Konsumgenossenschaften zu tragen hätten. Es kommt hier nicht auf die Richtigkeit der Zahl, sondern lediglich darauf an, daß die Größenordnung richtig gewählt ist.

---

79) KP. Jahrg. 1930 Nr. 10 S. 157—64.
80) S. 164.
81) KR. 1930 S. 303—08.

Reichsfinanzminister Moldenhauer[82]) hat für die Steuer wenig überzeugende Argumente angeführt. Er lehnte die Herausnahme der Konsumvereine aus der Steuer ab, weil die Großbetriebe gleichmäßig betroffen werden müßten, gleichviel, ob es sich um kapitalistische oder genossenschaftliche handele. Dieses steht im Widerspruch zu der Tatsache, daß der größte Teil des Handels steuerfrei und vollkommen befreit die Industrie bleibt.

Moldenhauer hat ferner davon gesprochen, daß Warenhäuser und Konsumvereine als gleichartige Großbetriebe anzusehen seien. Dem kann nicht zugestimmt werden. Die Warenhäuser können eine weitgehende Konzentration durchführen, weil sie nicht nur in der Hauptsache Lebensmittel vertreiben. Sie sind nicht wie die Konsumgenossenschaften auf die Mitglieder beschränkt. Schließlich haben die Konsumgenossenschaften nicht die Möglichkeit, die Steuer dem Fabrikanten, von denen sie Waren beziehen, aufzubürden. Eigenproduktive Betriebe der großen Genossenschaften sind bei dieser Beweisführung auszuscheiden.

Ueber die steuerliche Auswirkung der Sondersteuer läßt sich zusammenfassend folgendes ausführen. Die Steuer wurde damit begründet, daß die größere Leistungsfähigkeit der größeren Betriebe die steuerliche Heranziehung durchaus ermögliche und rechtfertige. Das aber widerspricht dem Charakter der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchssteuer. Deshalb verurteilt auch Prof. Popitz[83]) die Hineinziehung sozialpolitischer Erwägungen in das System als Fremdkörper im System, wodurch unlösbare Schwierigkeiten entstehen. Gegen das Umsatzsteuersystem ist deshalb der Vorwurf der Unbestimmtheit zu erheben. Dem Umsatzsteuergesetz eigen ist, daß es grundsätzlich von einem Leistungstausch ausgeht — was schon aus der Fassung des § 1 hervorgeht — und nicht scheidet zwischen Lieferungen und Leistungen. Durch die Differenzierung im Steuerobjekt in der Novelle vom 15. April 1930 wird der bisherige Bau des Umsatzsteuersystems stark abgeändert. Die Aenderung bezieht sich nicht nur auf das Steuerobjekt, sondern auch auf das Steuersubjekt. Nämlich insofern als unterschieden wird zwischen denjenigen Unternehmen, welche Lieferungen an den letzten Verbraucher vornehmen und solchen, deren Lieferungen sich auf einer früheren Produktions- oder Handelsstufe vollziehen.

Die theoretische Unmöglichkeit der Sonderumsatzsteuer wirkt sich praktisch etwa wie folgt aus[84]):

82) KR. 1930 S. 306.

83) Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Erg.-Bd. S. 218.

84) Beispiel aus „Mitteilungen der Schutzgemeinschaft der Großbetriebe des Einzelhandels und verwandter Gruppen" 1931 Nr. 1.

A. Ein Unternehmen setze im Steuerabschnitt um 1 175 000 RM., und zwar 805 000 RM. im Einzelhandel, 370 000 RM. als sonstigen Umsatz. Da der Umsatz im Einzelhandel weniger als 75% des Gesamtumsatzes betrug, ist als Umsatzsteuer zu zahlen:

8,5 v. T. von RM. 370 000	=	3 145,00 RM.
13,5 v. T. von RM. 805 000	=	10 867,50 RM.
	=	14 012,50 RM.

B. Dagegen zahlt ein Unternehmen, das mit der gleichen Umsatzziffer ganz oder überwiegend im Einzelhandel umsetzt:

8,5 v. T. von RM. 1 Million	=	8 500,00 RM.
13,5 v. T. von RM. 175 000	=	2 362,50 RM.
	=	10 862,50 RM.

Es ergibt sich also eine Differenz von 3150 RM.

Das Gesamtergebnis der Steuer ist — im ganzen gesehen — überhaupt sehr niedrig, vor allem „wenn man bedenkt, daß die Verwaltung der Steuer unzweifelhaft recht hohe Verwaltungskosten verursachen muß, und daß sie gegen die Forderung der Einfachheit und Bestimmtheit einer Steuer stark verstößt“ [85]).

2. Kapitel.

Die Gewerbesteuern.

I. Bisher haben wir nur die Reichssteuern behandelt. Die Gewerbesteuern werden von den Ländern bzw. den Gemeinden erhoben. Infolgedessen ist die Regelung dieser Steuer äußerst verschiedenartig [86]). Im allgemeinen sind die Konsumgenossenschaften gewerbesteuerpflichtig, außer in Sachsen und Hamburg. Dort sind sie steuerfrei, wenn sie ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken und einem Revisionsverbande angehören.

In Sachsen haben die Steuerämter versucht, die Steuerpflicht aus den §§ 4 und 5 RAO. zu bejahen. Danach wird eine Steuer erhoben, wenn der Steuerpflichtige eine Gesellschaftsform wählt, um einer bestimmten Steuer zu entgehen. Das ist schon dann der Fall, wenn der Begriff „Mitglied“ so locker gehandhabt wird, daß sich die Konsumvereine genau so leicht einordnen, wie Gewerbebetriebe unter anderer Rechtsform [87]). Das sächsische Oberverwaltungsgericht hat aber bisher solche Auffassung abgelehnt.

Besonders interessant ist die Entwicklung der konsumgenossenschaftlichen Steuerpflicht in Mecklenburg-Strelitz und in Bremen. In

85) Popitz (a. a. O.) S. 221.

86) Richter (a. a. O.) S. 90—122, auch Bl.f.GW. 1925 S. 539, 1927 S. 256 ff.

87) Dabei ist zu denken an die tatsächliche sehr einfache Form der Aufnahme in den Konsumverein. Vgl. KR. 1927 S. 538/39.

Bremen erfolgt die Heranziehung zur Gewerbesteuer nach einem besonderen Modus. Sämtliche steuerpflichtigen Betriebe werden nach dem Umfang ihrer Geschäfte unter Berücksichtigung der Höhe ihres Anlage- oder Betriebskapitals, der Größe oder des Wertes ihres Umsatzes und der Zahl der Arbeiter und Angestellten oder nach dem durchschnittlichen Jahresertrage in fünf Abteilungen geteilt, von denen jede eine bestimmte Steuersumme aufzubringen hat. In Mecklenburg-Strelitz erfolgt die Besteuerung in drei Klassen. Die Konsumgenossenschaften sind dort praktisch steuerpflichtig, obwohl sie dem Gesetze nach steuerfrei sind, wenn sie vier Bedingungen erfüllen:

1. Satzungsgemäß oder tatsächlich ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken,
2. keinen „offenen" Laden unterhalten,
3. keinen Gewinn unter die Mitglieder verteilen,
4. eine Verteilung des aus dem Gewinn angesammelten Vermögens unter die Mitglieder für den Fall der Auflösung ausschließen.

Merkwürdig mutet hierbei die Tatsache an, daß sich in der Gesetzgebung dieses deutschen Landes das Vorkriegsinstitut des „offenen Ladens" erhalten hat. Dieses Institut hat Preußen vor dem Kriege vergeblich durchzusetzen versucht, indem es die Steuerfreiheit abhängig machte von einem „physisch offenen" Laden. An der überspitzten juristischen Konstruktion dieser Einrichtung mußte dies scheitern.

II. Bei diesem Stande der Gesetzgebung fordern die Genossenschaften die Anerkennung des Grundsatzes, daß die auf den Mitgliederkreis beschränkten Genossenschaften in Anpassung an das Körperschaftssteuergesetz von der Gewerbesteuer befreit werden. Diese Forderung stützt sich darauf, daß derartige Konsumgenossenschaften keine Gewerbebetriebe darstellen. Gewerbe [88]) ist jede in Gewinnabsicht ausgeübte, selbständige, berufsmäßige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen privatwirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Gewerbesteuerbegriff enthält also vier objektive Elemente und ein subjektives Element:

Tätigkeit, Berufsmäßigkeit, Selbständigkeit, Beteiligung am allgemeinen gesellschaftlichen Verkehr und schließlich Gewinnabsicht.

III. Die Reichsregierung gestattet den Ländern, auf besonderen Antrag die Erhebungsgrundsätze der Gewerbekapitalsteuer zu bestimmen. So ist es praktisch dahin gekommen, daß die Vorschrift des § 4 RBewG. nennenswerte Bedeutung nicht erlangt hat. § 4

88) Freier Ausschuß der deutschen Genossenschaftsverbände, Aufklärungsrundschreiben (1927).

RBewG. sieht vor, daß die Gewerbekapitalertragssteuer auf der Grundlage des vermögenssteuerpflichtigen Einheitswertes erhoben wird. Dadurch entsteht bei der Handhabung der Gesetze eine gewisse Rechtsunsicherheit, die durch das Gewerbesteuerrahmengesetz beseitigt werden soll. Dieses Gesetz, das nach der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 am 1. April 1932 in Kraft treten sollte, wird Geltung am 1. April 1933 erlangen [89]), wenn das Inkrafttreten nicht etwa erneut hinausgeschoben wird. Mit dem Augenblick, wo das Gewerbesteuerrahmengesetz in Kraft tritt, werden die Konsumgenossenschaften in allen Ländern gewerbesteuerpflichtig, also auch in Sachsen und Hamburg. Andererseits würden die Konsumgenossenschaften in Baden, da dort die Steuersätze hoch sind, durch das Gewerbesteuerrahmengesetz günstiger gestellt [90]).

IV. Wie hat sich die Steuerpflicht entwickelt?

Den Bemühungen der Genossenschaften im Preußischen Landtag war es am 23. November 1923 [91]) gelungen, einer Vorlage im Ausschuß zur Annahme zu verhelfen, die bestimmte, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nicht als Gewerbebetrieb im Sinne der Verordnung betr. die Erhebung einer Gewerbesteuer anzusehen. Allerdings war die Verordnung ein Notgesetz nach Art. 55 der Preuß. Verfassung und als solche befristet. Es sollte bis einschließlich der Veranlagung für 1925 gelten. Bald war aber eine Ergänzungsverordnung zu der Gewerbesteuerverordnung notwendig, die vom Parlament dazu benutzt wurde, die Steuerfreiheit der Genossenschaften aufzuheben.

Im Jahre 1927 wurde es nötig, die preußische Gewerbesteuer neu zu regeln. Dabei wurde im Landtag [92]) verlangt, die Rückvergütung der Gewerbesteuer zu unterwerfen und darüber hinaus die Abzugsfähigkeit der Geschäftsanteile nach den Bestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes zu beseitigen. Der Freie Ausschuß der Genossenschaften wandte sich sofort gegen diese Pläne. Auf den gleichen Standpunkt stellte sich der Reichswirtschaftsrat in einem Gutachten vom 24. Oktober 1927. Hilferding brachte jedoch die Vorlage unter dem 28. November 1928 im Reichstag wieder ein.

V. Zur Gewerbebesteuerung gehört noch die Filialsteuer, die gegenüber der Vorlage von 1928 verschärft worden ist. Jedes Land konnte bis zur Notverordnung vom 1. Dezember 1930 die Filialsteuer (und auch die Schanksteuer) ausschließen oder auf einen geringeren Betrag als 20 v. H. begrenzen. Jetzt muß sie erhoben werden. Im Hin-

89) Vgl. Bl.f.GW. 1932 S. 29.
90) Bl.f.GW. 1928 S. 756.
91) KR. 1924 S. 98.
92) Vgl. KR. 1927 S. 174 u. 215 ff.

blick auf die steuerliche Entwicklung bedeutet die Erhebung der Filialsteuer und ebenso der Gewerbesteuer eine Einengung der konsumgenossenschaftlichen Steuerfreiheit.

Zusammenfassend ist darauf hinzuweisen, daß die Konsumvereine den Charakter eines Gewerbebetriebes tragen, wenn eines von folgenden Merkmalen[93]) gegeben ist:

a) Die Satzung, die Bildung eines Spezialreservefonds zuläßt,

b) der Konsumverein außer der Warenabgabe auch noch andere Geschäftszweige betreibt und aus diesen Geschäften gezogene Gewinne als Warenrückvergütung auf die Mitglieder mit ausgeschüttet werden,

c) kein fester Rabatt gewährt wird und die Generalversammlung nach dem Statut nicht gehalten ist, den gesamten Ueberschuß als Warenrückvergütung auszuschütten.

VI. Demgegenüber hat das Reichsarbeitsgericht[94]) in einem Urteil vom 5. Juli 1930 entschieden, daß die Konsumgenossenschaften auf jeden Fall als „Gewerbebetriebe" anzusprechen sind. Aus dem Wortlaut des § 17 II GenG. („Genossenschaften gelten als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches, soweit dieses Gesetz keine abweichenden Vorschriften enthält") zieht das Reichsarbeitsgericht die wichtige Folgerung, daß eine Konsumgenossenschaft Einzelhandel betreibe, und zwar nicht nur im tariflichen, sondern auch im wirtschaftlichen und rechtlichen Sinne. Das Reichsarbeitsgericht wendet sich in diesem Urteil gegen die Auffassung der Konsumvereine, daß die an die Genossen verteilte „Erübrigung" nicht als Gewinn, sondern als „Ersparnis" der Mitglieder anzusehen sei. Die Argumentation des Reichsarbeitsgerichtes, die nach der obigen Schilderung der Entwicklung der Gewerbesteuerpflicht nicht stichhaltig ist, hat daher vom Reichsfinanzhof eine Uebernahme nicht erfahren.

---

93) Vgl. Kasch auf dem Mannheimer Genossenschaftstag, in „Die Arbeit" Jahrg. 1929 S. 436 ff.

94) Jur. Wochenschrift, Heft 12 vom 21. März 1931.

Teil II.

Die Bedeutung der Novelle zum Genossenschaftsgesetz vom 26. Juni 1922 für das Steuerrecht.

Am 26. Juni 1922 hat der Reichstag beschlossen, daß bei Genossenschaften mit mehr als 10 000 Mitgliedern [95]) die Generalversammlung aus Vertretern der Genossen, sogenannter Vertreterversammlung, bestehen soll. Nach dem Willen des Gesetzgebers bleiben solche Genossenschaften ihrem Charakter nach unverändert und genießen — wenn sie sonst die Bedingungen des Genossenschaftsgesetzes und die Sonderbestimmungen der Steuergesetze erfüllen — auch Steuerfreiheit. Es erhebt sich nun die Frage, ob durch diese Novellengesetzgebung gegen das Wesen der Konsumgenossenschaft verstoßen ist. Als Ausgangspunkt zur Lösung des Problems wählen wir den Genossenschaftsbegriff. Genossenschaft ist ein Unternehmen, dessen Betriebsleitung für die Inhaber bestimmt ist. Da die Betriebsleitung für die Inhaber bestimmt ist, müssen diese dem Betrieb auch gegenleisten. Diese Gegenleistung besteht darin, daß die Genossen ihre Waren auch bei der Genossenschaft kaufen — nicht bloß Mitglieder sind — und außerdem die Verantwortung für den Betrieb tragen. Die Verantwortung für den Betrieb folgt aus dem Besitz am Betrieb. Sie kommt zum Ausdruck in der konsumgenossenschaftlichen Selbstverwaltung. Diese Organisation ist gewählt worden, weil sie der Betriebsökonomie der Konsumgenossenschaften allein entspricht. Durch sie ist die Kontrolle, die nicht jedes Genossenschaftsmitglied ausüben kann, gewährleistet. Die Kontrolle ist das Verbindungsglied zwischen den an der Konsumgenossenschaft beteiligten Mitgliedern und dem mit der Geschäftsführung beauftragten Ausschuß. Ob die Genossen selbst in der Generalversammlung die Kontrolle ausüben oder diese Vertretern übertragen, verträgt sich durchaus noch mit dem Wesen „genossenschaftlicher Demokratie". Insofern ändert die obengenannte Novellengesetzgebung nichts am Wesen der Konsumgenossenschaft. Aber eines ist bei unserer Betrachtung noch unberücksichtigt geblieben. Das ist die Zusammensetzung des mit der Geschäftsführung

95) Durch Novelle vom 19. Januar 1926 wurde die Zahl 10 000 auf 3000 vermindert; wenn die Mitgliederzahl 1500 bis 3000 beträgt, kann die Vertreterversammlung durch ein Statut eingeführt werden.

beauftragten Ausschusses. Der Ausschuß wird in seinen Reihen Beauftragte haben, die mit den Genossenschaftsmitgliedern vorher noch keinen Konnex gehabt haben. Auch ist die Vertreterversammlung, die darum nicht mit der parlamentarischen Vertretung verglichen werden kann, geeignet, die der Ideologie nach bestehende Einheit der Verbraucherschichten aufzulockern. Denn bisher konnten in den großen Vereinen, bei denen diese Tendenz schon an sich bestand, alle Genossen die Kontrolle ausüben. Eine solche Auflockerung verträgt sich aber nicht mit dem Wesen der Konsumgenossenschaft. Für einen Teil der Konsumgenossenschaften hat sich somit eine Aenderung des Wesens vollzogen, die auch in der Rechtsprechung ihren Ausdruck finden müßte und auch gefunden hat.

Teil III.

Das Verhältnis von Konsumgenossenschaften und Einzelhandel nach der Statistik.

Der Reichsfinanzhof hat in der Entscheidung vom 20. Dezember 1928 darauf hingewiesen, daß er, wie § 4 RAO. vorschreibt, bei der Auslegung des Körperschaftssteuergesetzes (und nicht nur dieses Gesetzes) wirtschaftliche Bedeutung und Entwicklung der Verhältnisse berücksichtigen müsse. Wenn der Reichsfinanzhof im Wege über die Rechtsprechung Einfluß gewinnt auf die Gestaltung der Wirtschaftspolitik, so ist ein Urteil darüber nicht gestattet, ob es richtig ist, daß der eine oder der andere direkt oder indirekt etwa gefördert wird. Wer von beiden, Einzelhandel und Konsumgenossenschaften, den besseren Verteilungsapparat besitzt, kann nach dem vorliegenden statistischen Material nicht entschieden werden.

Ein Vergleich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Einzelhandel und Konsumgenossenschaften ist äußerst schwierig. Er kann exakt nur durchgeführt werden, wenn die Indexzahlen beider Unternehmen vergleichbar wären. Zum Vergleich geeignet wäre nur der Kosten- und der Ertragsindex, nicht aber der Leistungsindex. Der Leistungsindex gibt Auskunft über den Umsatz je Verkaufskraft, die Kundenzahl je beschäftigte Person, den Umsatz je Quadratmeter Raum und über den Lagerumschlag. Danach läßt sich ein solcher Vergleich nicht durchführen, schon deshalb nicht, weil die Konsumgenossenschaft Personal beschäftigt, im Einzelhandel aber der Inhaber des Geschäfts meist allein oder mit Familienmitgliedern tätig ist.

Eine bessere Vergleichsmöglichkeit scheint der Ertragsindex zu geben. Es handelt sich dabei um die Frage der Handelsspanne, des Nettonutzens in Prozent des Umsatzes. Wenn die Ziffern für Konsumvereine und Einzelhandel nach denselben Erhebungsgrundsätzen gewonnen würden, dann wäre ein Urteil möglich darüber, ob die Konsumvereine billiger sind als der Lebensmitteleinzelhandel. Die konsumgenossenschaftliche Theorie ist auf der Vorstellung aufgebaut, „möglichst niedrige Preise stellen eine Art von unveräußerlichem Menschenrecht in der Welt des Verbrauches dar“ [96]). Diesen Satz führen die Konsumvereine dem Inhalt nach dann an, wenn ihre Steuerfreiheit verteidigt werden muß. Würde diese Theorie durch die Tatsachen widerlegt, so wäre das wichtigste Korrelat für die Zubilligung der Steuerfreiheit nicht mehr vorhanden.

96) August Müller, Die unmittelbaren Beziehungen zwischen den Genossenschaften der Landwirte und der Verbraucher, Kieler Vorträge 28, Jena 1928, S. 58.

Der Enquete-Ausschuß [97]) hat festgestellt, daß die Frage, ob die Konsumvereine oder der privatwirtschaftliche Einzelhandel die Führung in der Preisbilanz innehaben, sich nur im Einzelfalle entscheiden lasse. Der Weg der Produkte zum Verbraucher wird bei den Konsumvereinen zwar abgekürzt, und es werden dadurch Kosten gespart; aber wie sich dies auf die Preise auswirkt, darüber sind auch die Konsumgenossenschaften verschiedener Auffassung [98]). Exakte Preisvergleiche werden erschwert sowohl durch die Unterschiede in der Qualität und Auswahl der Waren, als auch durch die Verschiedenheit in den Handelsfunktionen. Zudem stehen dem privaten Einzelhandel nicht Bezugsquellen wie die Großeinkaufsgenossenschaft und die Gepag zur Verfügung [99]). Die Preise der Konsumvereine werden nach den Untersuchungen des Enquete-Ausschusses im wesentlichen bestimmt durch die Konkurrenz der privaten Einzelhandelsgeschäfte. Die Preise sind gleich bei Waren, die der allgemeinen Propaganda zugänglich sind. Bei anderen Waren sind die Konsumvereine 5 bis 13 % billiger [100]).

Als Ergänzung zu den Untersuchungen des Enquete-Ausschusses ziehen die Konsumgenossenschaften u. a. den ersten Band der Veröffentlichungen der Arbeitergruppe „Handel" heran. Es wird im einzelnen [101]) dargestellt, wie die Konsumgenossenschaften gegenüber dem Einzelhandel relativ billiger arbeiten können. Ein Beweis ist aber damit nicht erbracht. Neben dem amtlichen Ernährungsindex besteht zwar seit Anfang 1931 ein konsumgenossenschaftlicher Ernährungsindex [102]), der zunächst [103]) in Anlehnung an die Erhebungsgrundsätze des Statistischen Reichsamtes aufgestellt wurde. Ein Ernährungsindex für den Einzelhandel, der dem konsumgenossenschaftlichen angepaßt ist, besteht nicht. Daher können für die eben behandelte Frage keine entscheidenden Schlüsse gefaßt werden.

Es bliebe als Vergleichsbasis noch der Kostenindex. Auch hier sind keine Ziffern vorhanden, die die Verhältnisse in der Nachkriegszeit

---

97) Verhandlungen und Berichte des Enquete-Ausschusses, Unterausschuß 3, Arbeitsgruppe 9 (Handel), Bd. 8, Konsumvereine, Berlin 1931.

98) Enquete-Ausschuß (a. a. O.) S. 62.

99) Andererseits sind die Bäckereien der Konsumvereine beim Einkauf der Rohstoffe benachteiligt. — Die Einzelhändler haben ebenfalls Großeinkaufsgenossenschaften organisiert.

100) Enquete-Ausschuß (a. a. O.) S. 62 u. Nr. 4.

101) Enquête-Ausschuß Bd. 1 S. 69 (Berlin 1929). Vgl. auch Gerhard Schulz, Konsumvereine und Einzelhandel im Licht der Wirtschaftsenquete, KR. 1931 S. 315.

102) Ueber den konsumgenossenschaftlichen Ernährungsindex vgl. KR. 1931 S. 140, 271/72 u. 592.

103) Ab Ende Juli 1931 wird das im Einkaufskorb vorgesehene „Gemüse" fortgelassen.

zu beurteilen gestatten. Für die Vorkriegszeit besteht eine solche Aufgliederung der Kosten [104]):

Kosten in Prozenten vom Umsatz.

	Gehälter	Miete	Reklame	Steuern	Sonst. Kosten	Rabatte	Reingewinn	Insgesamt
Kolonialwaren 1910	6,0 bis 6,5	1,75 bis 2,0	0,7 bis 0,8	0,6 bis 0,7	4,9 bis 5,5	—	4,5 bis 5,0	18,0 bis 20,4
Zentralverband der Konsumvereine 1913	9,6		—	0,6	1,7	8,2		19,8

Schließlich wäre noch auf die Untersuchungen des Statistischen Reichsamtes über die Besteuerung im Einzelhandel [105]) einzugehen. Dazu bringt die „Konsumgenossenschaftliche Rundschau“ [106]) eine Gegenüberstellung der steuerlichen Belastung von Einzelhandel und Konsumgenossenschaften in fünf Großstädten. In der Tabelle sind alle in Betracht kommenden Reichs-, Landes- und Gemeindesteuern vom Reichsamt berücksichtigt worden. Es ergibt sich bei Zusammenfassung der in der Rundschau wiedergegebenen Tabellen folgendes Bild.

Steuerliche Belastung 1928 [107]).

Stadt	Lebensmitteleinzelhandel	Konsumgenossenschaften			
	Statistisches Reichsamt			Jahrbuch des Zentralverbandes	
Berlin	2,54	1,60	1,80 [108])	1,5	1,7
Hamburg	2,46	1,77	1,97	—	—
Köln	2,71	1,56	1,76	1,5	1,7
München	2,46	1,46	1,66	1,0	1,2
Leipzig	2,35	1,39	1,59	1,2	1,4

Wie schwierig auch ein Vergleich der steuerlichen Belastung und deshalb bisher nicht gelungen ist, geht z. B. für Berlin hervor. Die Quoten werden hier von drei Stellen zugleich ermittelt. Jedes Institut errechnet eine andere Ziffer. Die Berechnung erfolgt beim Statistischen Reichsamt, beim Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften und beim Edeka-Verband des Einzelhandels.

104) Mitteilungen für Preisprüfungsstellen (Berlin 1916).
105) Sonderheft 7 zu „Wirtschaft und Statistik“ 1929.
106) Jahrg. 1929 S. 755 ff.
107) In Prozenten des Umsatzes.
108) Zuzüglich 2% Steuern der Angestellten.

Schluß.

Finanzpolitische Würdigung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

Unter „Finanzpolitik" soll der Inbegriff jener Maßnahmen verstanden werden, welche der planmäßigen Durchsetzung der Finanzwirtschaft im Rahmen des Staatsorganismus dienen. Die Finanzwirtschaft ist nicht das einzige Mittel, an dem der Finanzpolitiker sich nötigenfalls orientiert.

Nach der Auffassung Terhalles[109]) über die Finanzpolitik würde die finanzpolitische Wirkung, die der Reichsfinanzhof ausübt, nach folgenden Gesichtspunkten zu würdigen sein. Der oberste Steuergerichtshof trägt vor allem die Verantwortung für die Abwägung finanz- und volkswirtschaftlicher Motivierung einerseits und der sonstigen politischen andererseits. Seine Aufgabe ist es auch, bei Anwendung der wirtschaftlichen Grundsätze das psychologische Moment zu meistern, das so wesentlich ist bei manchen finanzpolitischen, namentlich Steuermaßnahmen. Endlich liegt es dem Reichsfinanzhof ob, diejenige Linie herauszuarbeiten, nach der die Finanzpolitik sich zu orientieren hat unter besonderer Berücksichtigung der Konstruktion des Steuersystems.

Die erste Aufgabe, die der Reichsfinanzhof löste, war, durch seine Rechtsprechung den finanziellen Bedürfnissen Rechnung zu tragen. In Erfüllung dieser Pflicht legte der oberste Steuergerichtshof die bestehenden Steuergesetze so aus, daß der möglichst restlosen Ausschöpfung der Steuerquellen im selben Maße Raum gegeben wurde, wie die Finanznot des Reiches, der Länder und Gemeinden wuchs. Die extensive Interpretation der Steuergesetze, die der Reichsfinanzhof betrieb, belastete also nicht allein die Konsumgenossenschaften. Die Einengung der Steuerfreiheit der Konsumvereine hängt vielmehr eng mit der Tatsache zusammen, daß der Etat immer mehr zur Gefahr wurde. Allerdings fällt die Tätigkeit des Reichsfinanzhofes gegenüber den Konsumgenossenschaften in ihren Anfängen in das Jahr 1928, als wir noch die Periode der „Prosperität" hatten. Aber bereits in dieser Zeit beginnen die von Jahr zu Jahr steigenden Ziffern des deutschen Budgets den Finanzpolitikern ernste Sorge zu bereiten.

---

109) Fritz Terhalle (a. a. O.) S. 12.

Diese Situation war es, die den Reichsfinanzhof veranlaßt hat, nach dem Prinzip zu verfahren, Steuerfreiheit nur noch dann gelten zu lassen, wenn sie nach strengster Prüfung als „reelle Steuerfreiheit" anzusehen war, d. h. wenn ihr ein Korrelat gegenüberstand, der die Befreiung rechtfertigte. Dadurch sind die Konsumgenossenschaften nicht stärker betroffen worden als andere Steuerpflichtige; das zeigt eine Gegenüberstellung der Steuern und Umsätze im Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften in den Jahren 1928 bis 1931 [110]).

	1928	1929	1930	1931
Steuern in Mill. RM.	13,9	16,5	22,8	25,7
Umsätze in Mill. RM.	1046	1177	1246	1160

Das Handeln des Reichsfinanzhofes muß einseitig sein. Er hat nach rein finanziellen Gesichtspunkten zu entscheiden. Es gilt für ihn der Satz: In dubio pro fisco.

Dazu gehört, daß der Reichsfinanzhof die sozialpolitische Bedeutung der Konsumvereine bewußt bei der Beurteilung und Umgrenzung der konsumgenossenschaftlichen Steuerpflicht außer acht gelassen hat.

Wenn wir etwas über die sozialpolitische Bedeutung der Konsumvereine aussagen wollen, müssen wir noch einmal auf die Zeit verweisen, als die Arbeiter sich diesen anschlossen. Der Zustand „sozialer Harmonie", den die individualistische Theorie vom freien Wettbewerb erwartete, war nicht eingetreten. „Statt der gehofften Gleichheit der Klassen", schreibt Lorenz von Stein [111]), „hat die Konkurrenz die unaufhörlich wachsende Ungleichheit derselben hervorgerufen." Durch die Anwendung von Maschinen, das Emporkommen der Großbetriebe, das Wachstum der Städte, die ungeahnte Ausdehnung der Frauenarbeit entstand eine Atomisierung und Zerreibung vieler Handarbeiter in ein großes, oft erschreckend verelendetes Arbeiterproletariat. Hier treten nun die Konsumgenossenschaften in ihrer Gesamtheit als „Selbsthilfeorganisation" für diejenige Gruppe ihrer Mitglieder besonders wirksam ein, die im wirtschaftlichen Kampfe konstitutiv und dauernd benachteiligt ist. Die Sozialpolitik der Konsumvereine richtet sich auf den Verbrauch, auf eine rationellere Verwendung des Arbeitsertrages ihrer Mitglieder.

110) Nach den Jahrbüchern des Zentralverbandes 1929—32, jeweils Bd. I.

111) Vgl. Lorenz v. Stein, System der Staatswissenschaft, Bd. II (Gesellschaftslehre), 1856.

Dadurch erreichen die Konsumgenossenschaften eine Milderung des Engelschen Gesetzes, wonach die Reichen prozentual weniger für Nahrung von ihrem Einkommen verwenden als die Armen. In Einrichtungen, wie Sterbe- und Pensionskassen, Ferienheimen, bei Abschluß von Tarifverträgen mit ihren Angestellten und Arbeitern, in Einrichtungen, wie Kindererholungsheimen und Erwerbslosenunterstützung [112]), also in der engeren Sozialpolitik, sind die Konsumgenossenschaften wenig vorgedrungen. Das liegt daran, daß sie das Ziel ihrer Tätigkeit auf wirtschaftspolitischem Gebiet [113]) sehen. Im ganzen aber ist die sozialpolitische Wirkung der Konsumgenossenschaften nicht zu gering zu veranschlagen.

Wie weit hat der oberste Steuergerichtshof die wirtschaftliche Funktion der Konsumgenossenschaften berücksichtigt? In der Antwort auf diese Frage sei kurz die volkswirtschaftliche Bedeutung des Handels zusammengefaßt, um daraus die Wirksamkeit der Konsumvereine herzuleiten und zu erkennen, was ihnen finanz- und steuerpolitisch angemessen ist.

Der Handel wird als unentbehrliches Glied des Produktionsprozesses angesehen. Er bringt den Vorrat und Bedarf an Gütern in das richtige Verhältnis, wirkt preisausgleichend, indem er überall die besten Bezugsquellen erkundet und ausnutzt. Der Händler ist also Vermittler zwischen Produzenten und Verbrauchern. Er übernimmt die Sorge für den Absatz der Produkte und hält unter eigenem Risiko die benötigten Waren bereit. Die Trennung von Produzenten und Verbrauchern ist nun nicht ohne Gefahren, da der Händler seine Zwischenstellung zum Schaden des Konsumenten ausnutzen kann. So verstanden ist gerade der Kleinhändler, der an den Konsumenten liefert, in der Lage, diesen zu schädigen, weil letzterer in die Preisbildung keinen Einblick hat und eine etwaige Verteuerung nicht sehr spürt. Hier setzen nun die Konsumgenossenschaften ein, die die Verbraucher organisieren behufs billiger Beschaffung von Verbrauchsartikeln für den eigentlichen Bedarf der Mitglieder unter Ausschaltung des Zwischenhandels. Da es Aufgabe des Staates ist, Produzenten, Handel und Konsumenten gleichermaßen zu fördern, haben die Konsumgenossenschaften auf Grund ihrer Organisation Schutz des Verbrauchers zu Steuerfreiheiten gefordert und auch erhalten. Der Forderung des Handels, die Konkurrenz mit den Konsumvereinen nicht zu erschweren, ist Rechnung getragen durch das Verbot, an Nichtmitglieder zu verkaufen. Der Reichsfinanzhof hat diesen Begriff sehr eng ausgelegt. Der volkswirtschaftlichen Bedeutung der

112) Enquete-Ausschuß Bd. 8 (a. a. O.) S. 49.
113) Wygodzinski-Müller (a. a. O.) S. 271.

Konsumgenossenschaften ist er damit gerecht geworden, daß er sie grundsätzlich nicht zu den Erwerbsgesellschaften rechnet — mit der Konsequenz der beschränkten Steuerfreiheit nach § 4 I KörpStG. — und unter Anerkennung der Steuerfreiheit für die Rückvergütung und schließlich der steuerfreien Gegengeschäfte und notwendigen Nebengeschäfte.

Bis zu einem gewissen Grade ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes dadurch auch psychologisch motiviert, daß der Verbraucher neben dem Handel auch seine Interessen gewahrt sieht.

Danach kann also die Finanzpolitik des Reichsfinanzhofes als „wirtschaftlich" ausgerichtet gelten, weil von planmäßiger Beeinflussung des Verhältnisses der Konsumgenossenschaften zum Einzelhandel abgesehen wird, vielmehr die für die Finanzwirtschaft erforderlichen Einnahmen unter möglichst geringer Störung des Wirtschaftsablaufs beider Einrichtungen beschafft werden.

Es bestehen aber noch weitere Wechselbeziehungen zwischen der Finanz- und Steuerpolitik. Während die Steuerpolitik die Wirkung der Konstruktion des Steuersystems untersucht, würdigt die Finanzpolitik neben der Qualität des Steuersystems, insbesondere die Tragweite ihrer Veränderungen. Dadurch wird offenbar, wie sehr sich das Steuersystem, das sich in der Nachkriegszeit herausgebildet hat, von dem der Vorkriegszeit unterscheidet. Hier sind folgende Schlüsse zu ziehen. In der Vorkriegszeit wenige Steuern, geringe Steuerpflichten; jetzt zahlreiche Steuern, hohe Steuerlasten. Vor dem Kriege war es möglich, die Finanzpolitik so zu gestalten, daß neben der Berücksichtigung finanzwirtschaftlicher Belange die volkswirtschaftlichen Interessen weitgehender bei Beurteilung der Steuerpflicht heranzuziehen waren als unter dem jetzigen Steuersystem. Es sei hier noch einmal auf die Steuertheorie des Reichsgerichts hingewiesen. Die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse hat dazu genötigt, die im Steuersystem zum Ausdruck kommenden Veränderungen durch eine neue Steuertheorie anzuerkennen. Der Reichsfinanzhof hat diesen Versuch unternommen, indem er die Gestaltung der Beziehungen des Staates als Steuerfiskus zu den ihm steuerpflichtigen Konsumgenossenschaften neu regelte und abgrenzte. Soweit es angängig war, hat er die steuerlichen Interessen des Staates zurücktreten lassen und nur die Entwicklung der Konsumgenossenschaften an sich beachtet.

Der Sektor konsumgenossenschaftlicher Steuerfreiheiten hat sich gegenüber den Steuerlasten immer mehr verkleinert. Nach den Einzelbestimmungen der Steuergesetze ist die Befreiung von der Körperschaftssteuer für die Konsumvereine die wichtigste, schon deshalb, weil von ihr die theoretische Neubegründung der Steuerpflicht ihren Ausgangspunkt nahm. Jede sich auf sie beziehende Entscheidung muß alle

anderen Steuern erfassen. Der tiefere Grund für die elementare Bedeutung dieses Gesetzes für die Konsumgenossenschaften liegt darin, daß das Körperschaftssteuergesetz das Gesetz ist, bei dem der Gesetzgeber die Unternehmensform würdigen muß. Die Einschätzung der Konsumvereine als „Wirtschaftsgebilde" wird dann zum schlechthin entscheidenden Faktor, d. h. insoweit sie steuerlicher Belastung unterworfen werden sollen. Damit trägt ein gut Teil der Verantwortung der Gesetzgeber. Daß diesem nicht immer die Ausschaltung wirtschaftspolitischer Bestrebungen gelingt, liegt an der Art der Willensbildung bei politischen Körperschaften. Die Einhaltung einer tragbaren „finanzpolitischen Linie", die dem Gesetzgeber nicht obliegt, ist dem Reichsfinanzhof jedoch bisher gelungen.

Der Umfang der Steuerfreiheit bei der Körperschaftssteuer, so stark diese auch im eben geschriebenen Sinne eingewirkt hat, steht aber erst an zweiter Stelle, wenn zahlenmäßig die „Ersparnisse" an Steuern berechnet werden. Die Ersparnisse können aus dem Umsatz errechnet werden. Dann ergibt sich folgende Reihenfolge: Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer, Gewerbeertrags-, Gewerbekapital-, Aufbringungs- und Vermögenssteuer.

Zum Schluß noch eine Bemerkung. Die Reichsverfassung hat in Art. 156 den Genossenschaften, insbesondere den Konsumgenossenschaften, eine große Bedeutung eingeräumt. Das entsprach der Tatsache, daß mit Gelingen der Revolution sozialistische Ideen stärkere Geltung und teilweise auch praktische Durchführung erfuhren. Je mehr individualistische Gegenströmungen sich geltend machten, desto mehr traten jene zurück. Vielleicht ist die extensive Interpretation der Steuergesetze durch den Reichsfinanzhof und die in Verbindung damit geschaffene Steuertheorie auch von dieser Seite her zu verstehen.

Literaturverzeichnis und Abkürzungen.

1. Bücher und Gesetze.

EinkStG. = Einkommensteuergesetz.

Enquete-Ausschuß = Verhandlungen und Berichte des Enquete-Ausschusses, Unterausschuß 3, Arbeitsgruppe 9 (Handel), Bd. 8 Konsumverein, Berlin 1931.

GenG. = Genossenschaftsgesetz (Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889).

HWB. = Handwörterbuch der Staatswissenschaft, 4. Aufl. Bd. V, Jena 1923.

Jahrb.d.Zentralverb. = Jahrbuch des Zentralverbandes deutscher Konsumgenossenschaften, Bd. I, Hamburg, 1903—1932.

KörpStG. = Körperschaftssteuergesetz.

UStG. = Umsatzsteuergesetz.

Deutsche Wirtschaftskunde, bearbeitet vom Stat. Reichsamt, 2. Aufl., Berlin 1933.

Kriesen, Leonh., Das Recht der eingetragenen Genossenschaften, Deutscher Genossenschaftsverlag, Berlin W 35, 1932.

Lampe, Adolf, Art. „Finanzpolitik" im Wörterbuch der Volkswirtschaft, herausgegeben von Ludwig Elster, Bd. I S. 811 ff. Jena 1931.

Moll, Bruno, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930.

Popitz, Joh., Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. Ergänzungsband.

Richter, Reinh., Die Besteuerung der Genossenschaften in Reich und Ländern, Berlin-Wilmersdorf 1930.

Röpke, Wilh., Finanzwissenschaft, Berlin-Wien 1929.

Terhalle, F., Finanzwissenschaft, Grundrisse zum Studium der Nationalökonomie, herausgegeben von Diehl-Mombert, Bd. 16, Jena 1930.

Wygodzinski, W., und A. Müller, Das Genossenschaftswesen in Deutschland, 2. Aufl., Berlin und Leipzig 1929.

2. Zeitschriften, Gesetzes- und Entscheidungssammlungen.

Bl.f.GW. = Blätter für Genossenschaftswesen (früher Innung der Zukunft), Berlin.

DJZ. = Deutsche Juristenzeitung, Berlin.

Edeka = Rundschau, Berlin.

Erlasse des Reichsministers der Finanzen.

Konsumgenossenschaftliche Korrespondenz, Hamburg.

KP. = Konsumgenossenschaftliche Praxis, Köln a. Rh.

KR. = Konsumgenossenschaftliche Rundschau, Hamburg.

Entsch.d.OVG. = Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichtes.

RAO. = Reichsabgabenordnung.

Entsch.d.RFH. = Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, München.

RGBl. = Reichsgesetzblatt.

RStBl. = Reichssteuerblatt, Berlin.

Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft", Berlin.

Lebenslauf.

Geboren bin ich, Gerhard Lohmeier, am 9. November 1906 zu Berlin als Sohn des Kaufmanns Hermann Lohmeier. Nach Erlangung des Reifezeugnisses auf der Kirschner-Schule am 8. September 1926 bezog ich die Friedrich-Wilhelms-Universität zu Berlin. Ich studierte zunächst drei Semester Rechtswissenschaften und vom vierten Semester ab Staatswissenschaften. Am 6. Februar 1931 bestand ich das Diplom-Volkswirt-Examen. Ich hörte bei den Herren Professoren Ludwig Bernhard, Herkner, Jastrow, August Müller, Sombart, Schumacher und Wagemann, von den Juristen die Herren Professoren Bruns, Goldschmidt, Ernst Heymann, Nußbaum, Popitz, Titze, Triepel und Martin Wolff. An den Seminarübungen von Herrn Professor Dr. August Müller nahm ich vier Semester teil und drei Semester an den Arbeitsgemeinschaften von Herrn Professor Dr. Ludwig Bernhard. Daher schulde ich für meine wissenschaftliche Ausbildung den genannten Herren besonderen Dank.